



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale
in Amministrazione, Finanza
e Controllo

Tesi di Laurea

**La “reverse
discrimination” nei
regimi fiscali europei**
I calciatori professionisti come caso
applicativo

Relatore

Ch. Prof. Ernesto Marco Bagarotto

Laureando

Davide Milan 853264

Anno Accademico

2019 / 2020

*Ringrazio il Professor Bagarotto per la disponibilità, il supporto e la gentilezza
dimostrata durante la stesura della tesi.
Un ringraziamento speciale anche a tutti coloro che mi hanno sostenuto e
accompagnato durante il mio percorso universitario.*

INDICE

Introduzione	1
Capitolo I Lo scenario italiano	3
1.1 Legge n. 91/1983: Definizione di calciatore professionista	3
1.2 L'IRPEF per i calciatori di Serie A	6
1.2.1 <i>Il presupposto soggettivo: la residenza fiscale</i>	7
1.2.2 <i>La natura dei redditi percepiti dal calciatore professionista</i>	9
1.2.3 <i>L'ammontare dell'imposta</i>	11
1.3 Il regime opzionale per neo-residenti	12
1.3.1 <i>Ambito soggettivo di applicazione</i>	12
1.3.2 <i>Ambito oggettivo di applicazione</i>	14
1.3.3 <i>Possibilità di istanza interpello ed estensione ai familiari</i>	16
1.3.4 <i>Effetti e durata dell'opzione</i>	19
1.3.5 <i>Il caso Cristiano Ronaldo</i>	21
1.4 Decreto crescita	23
1.4.1 <i>Condizioni di accesso al regime</i>	24
1.4.2 <i>Effetti e durata</i>	26
1.4.3 <i>Gli italiani rientrati in Serie A</i>	29
1.4.4 <i>I migliori acquisti in Serie A grazie al Decreto Crescita: l'analisi dei Top Club italiani</i>	30
1.4.5 <i>Gli effetti del Decreto Crescita nella Serie A</i>	34
Capitolo II Lo scenario fiscale nelle top leagues europee	36
2.1 Spagna	36
2.1.1 <i>Il criterio della residenza e la tassazione ordinaria delle persone fisiche</i>	36
2.1.2 <i>La Legge Beckham e la sua evoluzione</i>	38
2.2 Regno Unito	43
2.2.1 <i>Residenza e domicilio</i>	43

2.2.2 <i>The arising basis</i>	48
2.2.3 <i>The remittance basis: il regime dei “res non-dom” e la sua evoluzione</i>	49
2.3 Germania	52
2.3.1 <i>Residenza e imposta sul reddito delle persone fisiche</i>	52
2.3.2 <i>Kirchensteuer e il caso Luca Toni</i>	54
2.4 Francia	56
2.4.1 <i>Residenza e imposta sul reddito delle persone fisiche</i>	56
2.4.2 <i>Inbound Assignee Regime</i>	57
Capitolo III Altri regimi fiscali rilevanti in Europa	59
3.1 Portogallo	59
3.1.1 <i>Residenza e imposta sul reddito delle persone fisiche</i>	59
3.1.2 <i>Regime dei Non-Habitual tax residents</i>	60
3.1.3 <i>Golden Visa</i>	61
3.2 Svizzera	63
3.2.1 <i>Criteri per determinare la residenza fiscale e gli oneri fiscali a carico delle persone fisiche</i>	63
3.2.2 <i>Il regime globalista</i>	65
3.3 Grecia	69
3.3.1 <i>Residenza e imposta sul reddito delle persone fisiche</i>	69
3.3.2 <i>Non-dom regime</i>	71
3.4 Irlanda	72
3.4.1 <i>Residenza e imposta sul reddito delle persone fisiche</i>	72
3.4.2 <i>La Remittance basis of taxation</i>	73
3.4.3 <i>Special Assignment Relief Programme</i>	74
3.5 Danimarca	74
3.5.1 <i>Residenza e imposta sul reddito delle persone fisiche</i>	74
3.5.2 <i>Regime speciale per impatriati</i>	75
3.6 Malta	76

3.6.1	<i>Residenza e imposta sul reddito delle persone fisiche</i>	76
3.6.2	<i>Regimi fiscali maltesi per persone fisiche</i>	78
3.7	Gibilterra	79
3.7.1	<i>Residenza e imposta sul reddito delle persone fisiche</i>	79
3.7.2	<i>I regimi “Category 2 Tax Incentives” e “HEPSS”</i>	81

Capitolo IV	La discriminazione fiscale in UE: focus sulla “reverse discrimination”	82
4.1	La politica fiscale europea	82
4.1.1	<i>Regimi fiscali “leciti” e regimi fiscali “dannosi”</i>	85
4.2	Il principio di non discriminazione	88
4.2.1	<i>Le tipologie di discriminazione</i>	90
4.3	Le decisioni della Corte di Giustizia dell’Unione europea in materia di discriminazione fiscale.	93
4.3.1	<i>La prima fase</i>	94
4.3.2	<i>La seconda fase</i>	96
4.3.3	<i>La terza fase</i>	98
4.4	La discriminazione “alla rovescia”	100
4.4.1	<i>Definizione e origine</i>	100
4.4.2	<i>La discriminazione inversa nei regimi fiscali</i>	103
4.4.3	<i>Le possibili soluzioni contro la discriminazione alla rovescia</i>	107
Conclusioni		109
Bibliografia		111

Introduzione

La tesi approfondisce il fenomeno della discriminazione alla rovescia nei regimi fiscali. Cioè un particolare tipo di discriminazione che vede i soggetti domestici sfavoriti rispetto a individui non residenti. L'elaborato prende in esame la figura del calciatore professionista, regolata dalla L.23 marzo 1981, poiché è un soggetto in grado di accedere più facilmente ai regimi fiscali. Infatti, i calciatori sono individui ad alta mobilità, con patrimoni e redditi, sia di fonte locale che estera, elevati. In primo luogo, la tesi approfondisce e analizza i regimi fiscali per persone fisiche usufruibili in Italia, ovvero il Decreto Crescita e il regime per neo-residenti. Questi regimi, di recente introduzione, garantiscono una posizione fiscale più favorevole per un soggetto proveniente dall'estero (non residente) rispetto ad un individuo domestico (residente in Italia) e ciò si configura come una discriminazione alla rovescia. Nel secondo capitolo, vengono analizzate le imposte ordinarie per le persone fisiche e i regimi fiscali dei maggiori campionati calcistici, ossia Spagna, Inghilterra, Germania e Francia. Tra questi, assume particolare rilevanza, il regime fiscale spagnolo e la sua evoluzione nel corso degli anni. Infatti, la *Ley Beckham* del 2005 ha permesso ai *clubs* spagnoli di acquistare molti calciatori di fama mondiale provenienti da campionati esteri e quindi è stata uno dei primi regimi fiscali a far emergere il fenomeno della *reverse discrimination*, poiché un calciatore residente in Spagna non aveva accesso alle agevolazioni fiscali concesse ad un non residente. Nel terzo capitolo vengono analizzati i regimi fiscali più rilevanti, in grado di concedere vantaggi a soggetti provenienti dall'estero, nello scenario europeo. Nell'ultimo capitolo, la tesi si concentra sul concetto di discriminazione fiscale, focalizzandosi sul fenomeno della *reverse discrimination* e sulle decisioni in merito da parte della Corte di Giustizia dell'Unione europea. In particolar modo, viene introdotto lo scopo della politica europea, ossia quello di creare un Mercato unico tra Paesi membri. Per raggiungere tale obiettivo, l'UE basa la propria politica su principi fondamentali, costituiti dalle libertà fondamentali e dal principio di non discriminazione. Ogni qualvolta un cittadino europeo ritenga che vengano violati tali diritti, esso ha la possibilità di rivolgersi alla CGUE. La Corte, nel corso degli anni, ha modificato il proprio approccio e ha garantito tutele ai cittadini in merito a discriminazioni

dirette e indirette. La discriminazione inversa si configura quindi come un problema non preso in esame dalla CGUE. Viene, inoltre, approfondito il concetto di discriminazione alla rovescia, sia in termini generali che in ambito fiscale, in particolar modo ricollegandosi ai regimi fiscali approfonditi nei capitoli precedenti. Infine, vengono presentate delle possibili soluzioni per eliminare o ridurre i trattamenti meno favorevoli riservati ai soggetti domestici rispetto a individui provenienti da un altro Paese.

Capitolo I Lo scenario italiano

1.1 Legge n. 91/1983: Definizione di calciatore professionista

L'ordinamento italiano ha definito e regolato la figura dell'atleta professionista attraverso la L. 23 marzo 1981, n. 91 in materia di "rapporti tra società e sportivi professionisti". Tuttavia, già precedentemente a tale normativa, la dottrina e la giurisprudenza si erano espresse intendendo l'attività sportiva professionistica come un rapporto di lavoro subordinato. La Suprema Corte, con la sentenza 2 aprile 1963, n.811, ha esposto la necessità di regolare la figura dell'atleta professionista. Essa, infatti, ha stabilito che il lavoro nasce sempre da un rapporto bilaterale, sia per quanto riguarda la forma subordinata, che autonoma. Sempre secondo tale sentenza, l'attività sportiva si configura come un'espressione individuale dove un atleta si esprime attraverso il proprio sforzo fisico e mentale. Seppur con il carattere dell'onerosità, la Suprema Corte ha affermato che tale prestazione difficilmente possa coincidere con il concetto tipico del lavoro subordinato. La sentenza del 1963 è stata però solamente un caso "isolato", in cui si sosteneva la natura della prestazione sportiva diversa da un rapporto di subordinazione tra atleta e società professionistica.

Successivamente, si è riconosciuta la trasformazione dello scopo della prestazione dell'atleta professionista, da attività puramente ludica ad attività utilitaristica. Infatti, alla base del rapporto vi è lo scambio della prestazione agonistica (da parte del calciatore/atleta) e di retribuzione (da parte della società). Quindi lo sport è divenuto, per il professionista, un vero e proprio lavoro in grado di generare guadagni per il suo sostentamento.

La sentenza Cass., 21 ottobre 1961, n. 2324, definisce che le prestazioni dei calciatori possiedono i caratteri della continuità e della professionalità in quanto, attraverso la retribuzione, si vincolano e garantiscono le proprie energie e le proprie attitudini tecnico-sportive a favore dell'associazione. Inoltre, gli atleti si obbligano a rispettare le direttive di dirigenti e incaricati dell'associazione, per esempio nell'ambito della tipologia di allenamento e delle sue modalità. Altro connotato tipico del calciatore professionista è la collaborazione, in quanto gli sforzi fisici dell'atleta rientrano nel quadro di una complessa organizzazione

dell'associazione di cui ne fa parte, per il raggiungimento di specifiche finalità e scopi. Sempre secondo la sentenza, per il calciatore professionista, vi è il diritto ad ottenere un periodo di riposo e il diritto ad avere uno specifico trattamento in caso di malattia o infortunio con l'obbligo previdenziale a carico del club. Tutte le fattispecie elencate dalla sentenza Cass., 21 ottobre 1961, n. 2324, non sono riconducibili al lavoro autonomo ma sembrano conciliarsi meglio con la disciplina del lavoratore subordinato.

La Cass., Sez. un., 26 gennaio 1971, n. 174 aggiunge un ulteriore elemento a favore del rapporto di lavoro sportivo di carattere subordinato, in quanto tale rapporto nasce da un atto di tipo negoziale, che consiste nella volontaria sottoposizione dei soggetti F.I.G.C¹ (sia giocatori che società stesse) al rispetto e all'osservanza dei regolamenti federali. Questo aspetto presuppone un carattere di subordinazione.²

La L. 23 marzo 1981, n.91, tenendo conto delle precedenti sentenze, ha definito la figura dell'atleta professionista e ha inoltre stabilito i casi in cui la prestazione sportiva, offerta dall'atleta alla società, viene considerata come un rapporto di lavoro subordinato oppure autonomo.

Il professionismo sportivo viene quindi ufficialmente regolato con l'emanazione della L. 23 marzo 1981, n. 91 in materia di "rapporti tra società e sportivi professionisti". La legge in questione viene suddivisa in quattro capi:

- Artt. da 1 a 9, in cui è centrale il tema dello sport professionistico;
- Artt. da 10 a 14, in cui si tratta di società sportive e Federazioni sportive nazionali;
- Art. 15, dedicato alle disposizioni tributarie;
- Artt. da 16 a 18, dedicato alle disposizioni transitorie e finali.³

¹ Lo Statuto della F.I.G.C individua la sua definizione e natura: «La Federazione Italiana Giuoco Calcio (FIGC) è associazione riconosciuta con personalità giuridica di diritto privato avente lo scopo di promuovere e disciplinare l'attività del giuoco del calcio e gli aspetti ad essa connessi.» ... «la FIGC è l'unica federazione sportiva italiana riconosciuta dal Comitato Olimpico Nazionale Italiano (CONI), dall'Union des Associations Européennes de Football (UEFA) e dalla Fédération Internationale de Football Association (FIFA) per ogni aspetto riguardante il giuoco del calcio in campo nazionale e internazionale.»

² FRATTAROLO, *Il rapporto di lavoro sportivo professionistico*, in *Il nuovo diritto sportivo*, 2015.

³ NICOLELLA, *La legge 23 marzo 1981, n. 91 sul professionismo sportivo*, in *Altalex*, 2011.

Rilevante è l'art. 2: «Ai fini dell'applicazione della presente legge, sono sportivi professionisti gli atleti, gli allenatori, i direttori tecnico-sportivi ed i preparatori atletici, che esercitano l'attività sportiva a titolo oneroso con carattere di continuità nell'ambito delle discipline regolamentate dal CONI⁴ e che conseguono la qualificazione dalle federazioni sportive nazionali, secondo le norme emanate dalle federazioni stesse, con l'osservanza delle direttive stabilite dal CONI per la distinzione dell'attività dilettantistica da quella professionistica.». Esso delinea lo status di sportivo professionista e per ottenere tale stato giuridico, è richiesto che vengano soddisfatti requisiti sia soggettivi che oggettivi.

Per quanto riguarda il requisito soggettivo, lo *status* di sportivo professionista, concerne le figure espressamente richiamate dalla legge e cioè atleti, allenatori, direttori tecnici e preparatori, che hanno ottenuto la qualifica da parte delle Federazioni sportive nazionali.

Per quanto riguarda invece i requisiti oggettivi, occorre suddividere tra presupposti ed elementi oggettivi.

Per presupposti oggettivi, si intende l'esercizio dell'attività sportiva nell'ambito delle discipline regolate dal CONI. Ovvero, la L. 23 marzo 1981, n.91, si applica soltanto ai contratti stipulati tra tesserati e società affiliate alle Federazioni sportive nazionali.

Invece, per quanto concerne gli elementi oggettivi del rapporto, essi riguardano:

- l'onerosità della prestazione, ovvero un corrispettivo in proporzione alla quantità e alla qualità della *performance* sportiva, determinata dalle parti.
- la continuità dell'esercizio dell'attività sportiva.

In ragione di ciò, i calciatori di Serie A rispettano tutti i criteri, sia soggettivi che oggettivi, pertanto possiedono lo *status* giuridico di professionista sportivo.

L'Art. 3 afferma che «La prestazione a titolo oneroso dell'atleta costituisce oggetto di contratto di lavoro subordinato regolato dalle norme contenute nella

⁴ «Il CONI, emanazione del Comitato Olimpico Internazionale (CIO), è autorità di disciplina regolazione e gestione delle attività sportive nazionali. Il Comitato Olimpico Nazionale Italiano, Ente pubblico cui è demandata l'organizzazione e il potenziamento dello sport nazionale, promuove la massima diffusione della pratica sportiva. Dopo le ultime modifiche normative del Decreto Legislativo 8 gennaio 2004 (n.15), è la Confederazione delle Federazioni Sportive e delle Discipline Associate.» <https://www.coni.it/it/coni.html>.

presente legge. Essa costituisce, tuttavia, oggetto di contratto di lavoro autonomo quando ricorra almeno uno dei seguenti requisiti:

- a) l'attività sia svolta nell'ambito di una singola manifestazione sportiva o di più manifestazioni tra loro collegate in un breve periodo di tempo;
- b) l'atleta non sia contrattualmente vincolato per ciò che riguarda la frequenza a sedute di preparazione od allenamento;
- c) la prestazione che è oggetto del contratto, pur avendo carattere continuativo, non superi otto ore settimanali oppure cinque giorni ogni mese ovvero trenta giorni ogni anno».

Da tale articolo si evince che la figura del calciatore professionista rientri nella fattispecie del lavoro subordinato. In quanto le tre caratteristiche, per essere assoggettato alla disciplina del lavoratore autonomo, non sono insite nella professione di un calciatore di Serie A.

1.2 L'IRPEF per i calciatori di Serie A

I calciatori professionisti, essendo persone fisiche che percepiscono reddito di lavoro subordinato, vengono tassati applicando l'imposta progressiva IRPEF (imposta sul reddito delle persone fisiche).⁵ Il presupposto IRPEF è definito nell'art. 1, TUIR: «Presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è il possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'articolo 6.» Le categorie di reddito costituenti la base imponibile IRPEF sono riconducibili in sei categorie:

- Redditi fondiari;
- Redditi di capitale;
- Redditi da lavoro dipendente;
- Redditi da lavoro autonomo;
- Redditi d'impresa;
- Redditi diversi.

⁵ Tale imposta rappresenta, dal punto di vista quantitativo, quella che maggiormente contribuisce al gettito erariale dello stato italiano. L'IRPEF nasce dalla riforma tributaria di cui alla legge delega 9 ottobre 1971, n.825. Si contraddistingue per essere un tributo diretto, sul reddito, personale e progressivo.

Oltre ai redditi da lavoro subordinato, erogati dal club di appartenenza, i calciatori professionisti percepiscono guadagni anche da contratti di sponsorizzazione, diritti d'immagine e compensi per la convocazione in nazionale. Tali tipologie di reddito vengono considerate nella categoria di redditi da lavoro autonomo e, pertanto, rientrano anch'esse nella base imponibile IRPEF.

1.2.1 Il presupposto soggettivo: la residenza fiscale

Il criterio di collegamento soggettivo nell'ordinamento italiano è la residenza fiscale. Lo Stato italiano è legittimato a tassare un contribuente che produce reddito sul proprio territorio, oppure se il residente fiscale italiano produce redditi in paesi esteri (tenendo in considerazione i trattati contro la doppia imposizione). Il criterio della residenza fiscale è rilevante soprattutto in ambito sportivo, in quanto i calciatori professionisti nella loro carriera possono essere soggetti a numerosi trasferimenti tra *clubs*, anche tra Stati diversi, con il conseguente trasferimento della residenza fiscale. Il criterio della residenza fiscale è particolarmente importante, anche perché è frequente la possibilità che un calciatore possa avere una fonte di reddito estera, per esempio derivante da compensi per gare internazionali con la propria nazionale oppure per redditi generati da contratti di sponsorizzazione con *brands* aventi sede all'estero. L'art. 2, comma 2, D.P.R. 917/1986 (TUIR) afferma che «ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile». Esso definisce il soggetto passivo IRPEF e individua i criteri, affinché una persona fisica venga considerata residente fiscale per lo Stato italiano e di conseguenza attratta a tassazione in Italia. Si individuano quattro elementi determinanti per individuare il soggetto passivo:

- Iscrizione in anagrafe. Esso rappresenta un requisito formale, in quanto le indicazioni inserite nel registro potrebbero non corrispondere alla realtà dei fatti. Secondo l'opinione della dottrina, la scelta del legislatore è dettata da esigenze di certezza e semplificazione del prelievo ma allo stesso tempo, come sostiene la giurisprudenza, non va considerata come una presunzione

assoluta, in quanto talvolta potrebbe essere soggetto a tassazione un individuo privo di collegamento con lo Stato italiano⁶. L'iscrizione in anagrafe comunale può avvenire secondo diverse modalità: in primo luogo per nascita, oppure per esistenza giudizialmente dichiarata o infine per dichiarazione dell'interessato, che ha trasferito la propria residenza da altro Comune o dall'estero. Un cittadino italiano, che trasferisce la propria residenza all'estero, deve prima cancellare la propria iscrizione nell'anagrafe comunale e si deve registrare presso l'anagrafe degli italiani residenti all'estero (A.I.R.E.).

- Domicilio civilistico. Rappresenta un requisito sostanziale e viene definito dall'art. 43, comma 1, c.c. «Il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi.». Secondo la giurisprudenza, affinché una persona fisica stabilisca il proprio domicilio in Italia, è necessario che in quel luogo stabilisca tutti i propri rapporti (economici, sociali, familiari, morali), invece, secondo la dottrina dovrebbero prevalere i rapporti economico-patrimoniali. Esso viene considerato come una *res juris*, ovvero un luogo che identificherebbe la volontà del soggetto di stabilire e far durare, in una certa sede, i propri affari e interessi.
- Residenza civilistica. Anch'esso si qualifica come un requisito sostanziale ed è regolato dall'art 43, comma 2, c.c. «La residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale.». Secondo la giurisprudenza essa si configura come una *res facti*, in cui devono sussistere due elementi: uno di natura oggettiva, cioè la permanenza stabile in un luogo ovvero l'abitudine, mentre quello di natura soggettiva consiste nell'intenzione, da parte del soggetto, di viverci abitualmente.
- Per la maggior parte del periodo d'imposta. Questa fattispecie rappresenta il requisito temporale per la determinazione dei soggetti passivi IRPEF. È necessario che la persona fisica soddisfi almeno uno dei tre requisiti precedenti (iscrizione in anagrafe, domicilio civilistico o residenza civilistica) per almeno 183 giorni, in caso di anno bisestile almeno 184 giorni.⁷

⁶ Ad esempio, un cittadino emigrato che non abbia cancellato la propria iscrizione in anagrafe.

⁷ *Presupposto, soggetti passivi e determinazione della base imponibile IRPEF*, Giappichelli, cap. XX, s.d., in: <https://www.giappichelli.it/media/catalog/product/excerpt/9788892119598.pdf>.

1.2.2 La natura dei redditi percepiti dal calciatore professionista

Un calciatore professionista, con residenza fiscale in Italia, viene attratto a tassazione IRPEF. Nel momento in cui vi è la stipulazione del contratto tra calciatore e società (condizione necessaria che essa sia in forma di S.p.A. o S.r.l), il rapporto che ne scaturisce è di natura subordinata. Di conseguenza, la tassazione dei redditi dell'atleta professionista segue le disposizioni degli articoli da 49 a 52 del DPR n. 917/86, in materia di reddito da lavoro dipendente. In questo caso, secondo le disposizioni dell'art. 23 del DPR n. 600/1973, il reddito da lavoro dipendente, percepito dal calciatore professionista, viene assoggettato a tassazione IRPEF tramite ritenute alla fonte prelevate dalla società sportiva, che quindi si configura come sostituto d'imposta.⁸

All'interno della categoria dei redditi da lavoro dipendente rientrano tutti quei redditi che derivano dal rapporto avente per oggetto la prestazione lavorativa con i caratteri della subordinazione, ovvero alle dipendenze e sotto la direzione di terzi. La determinazione della base imponibile per il calciatore è costituita dalla retribuzione in denaro e dai *fringe benefits*⁹ percepiti nell'anno d'imposta. I *fringe benefits* costituiscono una questione particolare, in merito alla tassazione, in quanto la maggior parte delle volte, essi si identificano come retribuzione in natura, come ad esempio l'auto aziendale, ma talvolta si configurano anche come erogazione in denaro. Nell'ambito calcistico, il calciatore, oltre ad essere un soggetto subordinato alla società, dal punto di vista contabile viene identificato come un bene immateriale, in quanto è "uno strumento" per il raggiungimento degli obiettivi aziendali. Pertanto, per determinare la tassabilità del *fringe benefit*, bisogna guardare verso quale interesse la spesa societaria tende. Se la spesa è nell'interesse dello sportivo, inteso come dipendente, allora si considera come *fringe benefit* e sarà incluso nella base imponibile IRPEF del calciatore-dipendente. Al contrario, se la spesa è sostenuta nell'interesse del datore di lavoro, ovvero nell'interesse della società sportiva, essa non verrà quindi considerata nella base imponibile dello sportivo. Rientrano nella base imponibile, anche, "il premio salvezza" e il "premio promozione", o comunque in generale,

⁸ MIGLIORINI, *Sportivi Professionisti: la Tassazione del Reddito*, in *Fiscomania.com*, 2019.

⁹ Cioè compensi in natura.

tutte quelle tipologie di premi erogati in maniera diretta dalla società sportiva, ma solamente se sono all'interno del contratto firmato dalle parti. Se invece, tali premi non sono presenti nel contratto stipulato dalle parti e vengono erogati dalla società con puro spirito di liberalità¹⁰, non dovrebbero essere sottoposti a tassazione IRPEF dello sportivo. Tali premi, erogati con liberalità, sono identificabili come redditi da lavoro autonomo e quindi vengono tassati applicando ritenuta alla fonte ai sensi dell'art.24 del DPR 600/1973, applicando un'aliquota che varia in base alla percentuale d'imposta applicabile al reddito complessivo del calciatore professionista.

Un'altra forma di reddito a favore del calciatore professionista è rappresentata dal compenso derivante dalle gare internazionali, nel caso in cui il calciatore venga convocato dalla propria nazionale per partecipare ad amichevoli o incontri ufficiali contro altre nazionali. In questo caso, il rapporto di lavoro, a livello civilistico, si configura con i caratteri del rapporto di lavoro autonomo in quanto, come stabilito dalla L. 23 marzo 1981, n.91, ricorrono le fattispecie di lavoro autonomo indicate nell'art. 3. Infatti, le partite della nazionale costituiscono una prestazione svolta nell'ambito di una singola manifestazione o di più manifestazioni collegate tra loro in un breve periodo di tempo¹¹ ed inoltre il calciatore non è vincolato contrattualmente con la propria nazionale. A favore della natura autonoma della prestazione sportiva con la nazionale vi sono varie sentenze. Dapprima la Cass., sez. I, 1° marzo 1990, n. 1548: «I calciatori professionisti, anche anteriormente alla L. 23 marzo 1981, n. 91, sono legati alla società sportiva da un rapporto di lavoro subordinato, ma quando vengono convocati dalla federazione nazionale per l'effettuazione di gare internazionali prestano una attività di lavoro autonomo.». Successivamente la sentenza della Cass. Civ., 20 aprile 1990, n. 3303 conferma che «i compensi erogati, in favore di giocatori professionisti, dalla federazione italiana gioco calcio - FIGC (organo del CONI), in relazione alla loro partecipazione a squadre nazionali in incontri calcistici di tipo internazionale, integrano redditi di lavoro autonomo».

¹⁰ Ad esempio, quando nel 2016 dopo la vittoria della Premier League inglese, ciascun calciatore del Leicester ha ricevuto come regalo, dal presidente Srivaddhanaprabha, un'auto sportiva.

¹¹ Ad esempio, la FIFA World Cup, UEFA European Football Championship e le relative partite di qualificazione alle fasi finali.

Aggiungendo che vi è l'esclusione, per la Federazione, dall'obbligo del versamento della ritenuta d'acconto in quanto tale rapporto di lavoro «difetta dei connotati della subordinazione, non essendo in particolare ricollegabile a comando o distacco da parte delle singole società sportive di appartenenza».

1.2.3 L'ammontare dell'imposta

L'art. 11 del D.P.R., 22 dicembre 1986 n. 917, definisce l'entità di imposta lorda per ogni scaglione di reddito: «L'imposta lorda è determinata applicando al reddito complessivo, al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10, le seguenti aliquote per scaglioni di reddito:

- a) fino a 15.000 euro, 23 per cento;
- b) oltre 15.000 euro e fino a 28.000 euro, 27 per cento;
- c) oltre 28.000 euro e fino a 55.000 euro, 38 per cento;
- d) oltre 55.000 euro e fino a 75.000 euro, 41 per cento;
- e) oltre 75.000 euro, 43 per cento.»

La quasi totalità dei calciatori di serie A, esclusi alcuni atleti più giovani e altri con ruolo marginale all'interno del team, supera la soglia dei 75mila euro annui di compenso stabilito nel contratto con il club¹². Tale dato viene confermato anche dal Report Calcio 2019 della FIGC, il quale afferma che i lavoratori dipendenti, nel panorama calcistico italiano, con reddito superiore 200.000 euro sono 993 ed è il valore più elevato, se messo a confronto con le precedenti undici stagioni calcistiche. Perciò, si può concludere che la maggior parte degli atleti nel campionato italiano, se rientrano nei presupposti di tassazione IRPEF, sono attratti a tassazione secondo lo scaglione di reddito di cui al punto e), quindi sottoposti ad una aliquota marginale del 43%.

¹² Fonte: La Gazzetta dello Sport di Martedì 10 settembre 2019, in cui vengono esposti gli stipendi di tutti i calciatori di ciascuna squadra della Serie A per la stagione 2019/2020, al netto delle imposte. (<https://blablive.com/stipendi-serie-a/>).

1.3 Il regime opzionale per neo-residenti

L'art. 24-bis TUIR è stato introdotto con la Legge n. 233 di novembre 2016, con il fine attirare a tassazione in Italia i soggetti cosiddetti *High Net Worth Individuals* (di seguito HNWI), ovvero individui o nuclei familiari con un elevato patrimonio. Con l'introduzione di tale norma nell'ordinamento italiano, si consente a soggetti HNWI di poter scegliere di applicare un'imposta sostitutiva sui redditi prodotti in Stati esteri, trasferendo la propria residenza fiscale nel territorio italiano e rispettando dei requisiti d'accesso al regime. Successivamente, il 23 maggio 2017, l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la Circolare 17/E, la quale si configura come un documento utile per fare chiarezza su eventuali dubbi d'interpretazione e per focalizzare gli elementi fondamentali dell'art. 24-bis TUIR.¹³ Il regime opzionale è rilevante in quanto i calciatori (considerati HNWI), provenienti da campionati esteri e quindi con residenza fiscale in un altro Stato, se rispettano i requisiti di tale norma, potrebbero godere di vantaggi fiscali al momento del loro trasferimento¹⁴ in un club di Serie A.

1.3.1 Ambito soggettivo di applicazione

Il regime per i neo-residenti, innanzitutto, interessa solamente la categoria delle persone fisiche, con l'esclusione all'applicazione per qualsiasi altro soggetto giuridico diverso dalla persona fisica. I presupposti soggettivi per poter fruire del regime opzionale per i neo-residenti sono due. Il primo elemento è rappresentato dagli stessi criteri di assoggettamento a tassazione IRPEF. Cioè almeno la metà dell'anno fiscale in possesso di almeno uno tra i seguenti requisiti:

- Iscrizione in anagrafe;
- Domicilio civilistico;
- Residenza civilistica.

La seconda condizione invece, affinché una persona fisica sia considerata neo-residente, è che essa non risulti fiscalmente residente nel territorio italiano per

¹³ SASSU, *La tassazione forfettaria degli HNWI neo-residenti in Italia*, in *Novità Fiscali*, 2018, X, p. 422-433.

¹⁴ E, dunque, dell'acquisizione della residenza in Italia.

almeno nove dei dieci periodi di imposta, antecedenti l'esercizio di validità dell'opzione. Non è necessario, ai fini della validità di applicazione di tal regime, che i nove periodi d'imposta, con residenza fiscale in uno stato estero, siano continuativi. Infatti, è sufficiente che la persona fisica, per almeno nove periodi d'imposta rispetto agli ultimi dieci, sia stato residente fiscale in un paese diverso dall'Italia. Un aspetto peculiare di tale regime, a differenza di regimi fiscali di altri paesi extra UE¹⁵, è che non vi è alcuna menzione a riguardo della nazionalità del soggetto. Pertanto, vengono inclusi anche tutti quei cittadini italiani con residenza estera, a condizione che soddisfino le due condizioni per fruire del regime fiscale per neo-residenti. La procedura d'accesso al regime deve essere avviata dal contribuente ed inoltre è prevista l'opzione facoltativa di estensione dei benefici del regime anche per i familiari. A questo punto, risulta evidente l'obiettivo di tale regime fiscale, cioè favorire l'insediamento del neo-residente e dell'intero nucleo familiare all'interno del territorio italiano. Con la Circolare 17/E del 23 maggio 2017, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che l'amministrazione finanziaria ha il compito di verifica del requisito di residenza in uno stato diverso dal territorio italiano per almeno nove dei dieci periodi d'imposta, precedenti al periodo di validità dell'opzione.

L'amministrazione finanziaria, solitamente, deve dimostrare la residenza nel territorio italiano di un soggetto che si è trasferito all'estero. La particolarità del regime fiscale per i neo-residenti, indicata nell'art. 2 comma 2-bis TUIR¹⁶, è l'introduzione di una presunzione relativa di residenza ai fini tributari per tutte quelle persone fisiche, considerate cittadini italiani, che si cancellano dall'anagrafe per spostare la propria residenza in uno stato a regime privilegiato nella *black list*¹⁷. Di conseguenza, i cittadini italiani provenienti da un paese nella *black list*, per poter fruire del regime opzionale per neo-residenti, devono, quindi, attraverso le prove, ribaltare la presunzione relativa di residenza in Italia per i

¹⁵ Come ad esempio Montecarlo.

¹⁶ Art. 2 comma 2-bis TUIR: «si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale».

¹⁷ L'Agenzia delle Entrate li definisce come «Stati o territori a fiscalità privilegiata (cosiddetti "Paesi *black list*") individuati dal decreto 4 maggio 1999 del Ministro delle Finanze e dal decreto 21 novembre 2001 del Ministro dell'Economia e delle Finanze».

nove periodi d'imposta sui dieci. Da questa peculiarità, è possibile individuare un altro obiettivo, cui auspica questo regime, ovvero quello di combattere il fenomeno delle residenze fittizie in paesi a fiscalità privilegiata. Secondo l'ODCEC di Milano¹⁸, vi è ugualmente la possibilità di accedere al regime per neo-residenti anche per coloro che hanno la residenza in uno Stato estero ma non hanno provveduto alla cancellazione in anagrafe italiana, pur sempre rispettando il requisito di almeno nove degli ultimi dieci periodi d'imposta come residenti fiscali in uno Stato straniero.¹⁹

1.3.2 Ambito oggettivo di applicazione

Nel primo comma dell'art. 24-bis TUIR si individuano i redditi tassati secondo regime opzionale per neo-residenti attraverso la lettura congiunta dell'art. 165, comma 2, TUIR e dell'art. 23 TUIR. Ne consegue che vengono considerati come redditi prodotti all'estero e quindi assoggettabili a tassazione forfettaria secondo il regime in questione:

- Redditi fondiari derivanti da beni immobili che si trovano in territorio estero;
- Redditi di capitale corrisposti da soggetti residenti all'estero;
- Compensi per prestazioni sportive svolte in un altro Stato;
- Redditi da lavoro subordinato o autonomo prestato all'estero;
- Redditi d'impresa provenienti da attività esercitate mediante stabili organizzazioni all'estero.

Con la circolare 9/E del 5 marzo 2015, l'Agenzia delle Entrate specifica che i redditi costituiti da interessi e proventi prodotti da depositi e conti correnti postali o bancari, anche se vengono erogati a favore di soggetti non residenti, non costituiscono base imponibile alla tassazione, secondo regime per neo-residenti. Successivamente, con la Circolare 17/E del 23 maggio 2017, viene fatta chiarezza sull'inclusione o l'esclusione di alcune tipologie di reddito al regime per neo-residenti. In primo luogo, vengono elencati i redditi assoggettati a tassazione

¹⁸ ODCEC, Gruppo di Studio "Resident non domiciliated", Milano, 1/2017, p. 5.

¹⁹ SASSU, *La tassazione forfettaria degli HNWI neo-residenti in Italia*, in *Novità Fiscali*, 2018, X, p. 422-433.

ordinaria e pertanto esclusi all'applicazione del regime. Tra essi figurano i redditi prodotti all'interno del territorio italiano dai neo-residenti, i redditi di fonte estera non inclusi nell'opzione per scelta del contribuente ed eventuali cessioni di plusvalenze qualificate effettuate nei primi cinque anni dalla data di inizio di residenza fiscale nel territorio italiano. La cessione di partecipazione qualificata rappresenta un caso particolare di applicazione del regime. Infatti, come indicato nel comma 1, art. 24-bis TUIR «L'imposta sostitutiva non si applica ai redditi di cui all'articolo 67, comma 1, lettera c), realizzati nei primi cinque periodi d'imposta di validità dell'opzione, che rimangono soggetti al regime ordinario di imposizione di cui all'articolo 68, comma 3.». L'art. 67, comma 1, lettera c) rimanda alla definizione di partecipazione qualificata ovvero «costituisce cessione di partecipazioni qualificate la cessione di azioni, diverse dalle azioni di risparmio, e di ogni altra partecipazione al capitale od al patrimonio delle società di cui all'articolo 5, escluse le associazioni di cui al comma 3, lettera c), e dei soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a), b) e d), nonché la cessione di diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni, qualora le partecipazioni, i diritti o titoli ceduti rappresentino, complessivamente, una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20 per cento ovvero una partecipazione al capitale od al patrimonio superiore al 5 o al 25 per cento, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni.». Quindi si deduce che, se la cessione di tali partecipazioni avviene nei primi cinque periodi d'imposta di validità dell'opzione, l'aliquota applicata è quella del principio ordinario, ovvero del 26 per cento, come indicato nella Legge di Bilancio 2018. Trascorsi i cinque periodi d'imposta dall'inizio del regime opzionale, in caso di cessione di partecipazione qualificata, la plusvalenza ricavata dalla cessione verrà inclusa nel reddito estero e sarà così compresa nei redditi soggetti a tassazione forfettaria. La finalità del legislatore è quella di fare in modo che il trasferimento della persona fisica nel territorio italiano non sia finalizzata esclusivamente alla cessione della partecipazione, per ottenere così un vantaggio fiscale. La Circolare 17/E fa un chiarimento anche a riguardo della tassazione di eventuali plusvalenze derivate dalla cessione di partecipazioni non qualificate e le identifica come redditi di natura estera, che quindi vengono inclusi nel regime per neo-residenti. L'Agenzia

delle Entrate, inoltre, puntualizza ed elenca esplicitamente, sempre nella Circolare 17/E, che rientrano nella tassazione con imposta sostitutiva all'ordinaria:

- dividendi e plusvalenze da cessione derivanti dal possesso di partecipazioni in società in paesi esteri con regime fiscale privilegiato;
- proventi che, a causa del controllo diretto della società estera, verrebbero tassati con la disciplina del *Controlled Foreign Companies (CFC)*²⁰ se non esistesse il regime opzionale.

Quindi il neo-residente, a differenza di quanto in uso ordinariamente, non deve dare indicazione separata di partecipazioni, dividendi e plusvalenze in CFC. Inoltre, l'Agenzia delle Entrate specifica che l'imposta forfettaria del regime viene riconosciuta a prescindere dallo Stato estero di provenienza, a meno che non sia uno Stato a fiscalità privilegiato in elenco nell'art. 167, comma 4, TUIR oppure se la tassazione nello Stato estero è inferiore di oltre la metà d'imposta se fosse soggetta a residenza fiscale in Italia.

1.3.3 Possibilità di istanza interpello ed estensione ai familiari

L'art. 24-bis, comma 3, prevede la possibilità per il contribuente di presentare un'istanza di interpello, con lo scopo di ottenere risposta dall'ente Agenzia delle Entrate, in merito alla sussistenza dei requisiti o l'idoneità degli elementi probatori, per poter accedere al regime opzionale per i neo-residenti. L'istanza di interpello costituisce una facoltà ma non un obbligo a carico del contribuente. Pertanto, per il potenziale neo-residente, si prospettano due alternative per poter fruire del regime forfettario. La prima consiste nella presentazione dell'istanza d'interpello, mentre la seconda nel non presentarla, ma di poter ugualmente fruire dell'opzione nel primo periodo d'imposta utile, allegando gli stessi documenti che andrebbero presentati nell'interpello. L'interpello può essere presentato anche prima che il contribuente abbia trasferito la propria residenza fiscale in Italia e, in tal caso, la risposta da parte dell'Agenzia delle Entrate rimane subordinata all'effettivo trasferimento nel territorio italiano. Se vi è la presentazione dell'interpello nel periodo successivo all'esercizio dell'opzione, l'Agenzia delle

²⁰ La normativa sulle CFC è regolata dall'art. 167 TUIR e la sua finalità è quella di ridurre l'incentivo a fondare una società in Stati che offrono una tassazione vantaggiosa.

Entrate risolve la questione con una pronuncia di inammissibilità, in quanto i presupposti applicativi sono già in essere.²¹ La risposta non è né vincolante né impugnabile, tuttavia se l’Agenzia delle Entrate risponde negativamente circa la sussistenza dei requisiti, il contribuente ha la possibilità di provarne la validità in sede giurisdizionale. Il termine di risposta da parte dell’Agenzia delle Entrate è di 60 giorni dalla ricezione della domanda, invece il termine di approvazione del regime è 120 giorni. In caso di mancata risposta entro il termine previsto è in uso il silenzio assenso, pertanto, per il contribuente, è comunque possibile accedere all’opzione.

L’Agenzia delle Entrate, con l’interpello, delega, al potenziale neo-residente in Italia, la valutazione dei propri requisiti per accedere al regime opzionale, tramite la compilazione di una apposita *check list*. Essa è costituita di quattro sezioni:

1. Dati anagrafici. È richiesto cognome e nome del contribuente, data e luogo di nascita e codice fiscale se già ad esso attribuito.
2. Dati generali. Dove viene indicata la cittadinanza, l’eventuale iscrizione all’AIRE, se il soggetto è già residente in Italia e inoltre vengono indicate le ultime giurisdizioni in cui il soggetto ha avuto residenza fiscale.

SEZIONE 2 - DATI GENERALI										
2	Cittadinanza italiana	<input type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO	Altra Cittadinanza	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	Codice Stato estero	<input type="text"/>	<input type="text"/>
3	Iscrizione all' Anagrafe dei cittadini italiani residenti all'estero (AIRE)	<input type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO		Anno di iscrizione	<input type="text"/>	Codice Stato estero	<input type="text"/>	Anno di cancellazione	<input type="text"/>
4	Cittadino italiano cancellato dalle anagrafi della popolazione residente e trasferito in Stati o territori individuati dal decreto del Ministro delle finanze 4 maggio 1999 e s.m.	<input type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO		Anno di iscrizione	<input type="text"/>	Codice Stato estero	<input type="text"/>	Anno di cancellazione	<input type="text"/>
5	Residenza in Italia (art. 2, comma 2, TUIR)	<input type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO		Anno di residenza	<input type="text"/>				
6	Giurisdizione o giurisdizioni di ultima residenza fiscale				Codice Stato estero	<input type="text"/>	Codice Stato estero	<input type="text"/>	Codice Stato estero	<input type="text"/>
7	Giurisdizioni non ricomprese nell'esercizio dell'opzione (art 24-bis, comma 5, TUIR)				Codice Stato estero	<input type="text"/>	Codice Stato estero	<input type="text"/>	Codice Stato estero	<input type="text"/>

FIGURA 1: SEZIONE DATI GENERALI CHECK LIST. FONTE: AGENZIA DELLE ENTRATE.

3. Verifica dell’assenza della residenza fiscale in Italia per nove periodi su dieci precedenti all’inizio di validità dell’opzione. Nella sezione numero tre vengono posti venti quesiti al contribuente, in cui esso può rispondere in maniera affermativa oppure negativa. Il fine è quello di verificare l’esistenza dei criteri

²¹ Le modalità di presentazione dell’istanza previste sono tre: consegna a mano, raccomandata e tramite PEC.

di collegamento più frequenti, per verificarne il presupposto di assenza di residenza fiscale. I presupposti più frequenti per determinare la presenza o meno della residenza fiscale in Italia sono i seguenti: la presenza in Italia di legami familiari, collegamenti di natura patrimoniale nel territorio italiano²² e il percepire redditi in Italia in misura rilevante e maggiore rispetto a quelli percepiti in un altro Stato estero.

4. Estensione dell'opzione ai familiari. È prevista la possibilità, per il contribuente, di estendere i benefici fiscali anche ai propri familiari, secondo le disposizioni dell'art. 433 c.c., compilando la sezione numero quattro della check list inerenti alle generalità del familiare.

La mancata o l'incompleta compilazione, fatta salva l'eventuale estensione dell'opzione ai familiari che rimane facoltativa, comporta l'inammissibilità dell'istanza d'interpello. Risulta inammissibile anche se vi sono delle lacune nell'allegare la documentazione richiesta per la presentazione dell'istanza. Può essere indicata in un secondo momento, senza pena di inammissibilità, la giurisdizione in cui il contribuente ha risieduto fiscalmente prima di fare richiesta, con il termine di regolarizzazione da parte dell'Agenzia delle Entrate entro 30 giorni dal momento in cui è stata richiesta. Oltre a questo elemento, vi è la possibilità di indicare, successivamente, i Territori o gli Stati, per cui il contribuente non intende avvalersi del regime opzionale e, pertanto, tale possibilità può essere attivata anche in anni fiscali successivi. In ogni caso, l'onere probatorio rimane a carico dell'istante ed eventualmente, su richiesta dell'Agenzia delle Entrate, esso è tenuto a fornire un'integrazione dei documenti, nel caso in cui quelli allegati nell'istanza fossero incompleti. Gli effetti della risposta, da parte dell'Agenzia delle Entrate, sono efficaci solamente per l'istante e implicano la nullità di tutti quegli atti di natura impositiva o sanzionatoria che risultino difformi dalla risposta fornitagli.

L'eventuale opzione di estensione ai familiari può essere presentata insieme all'istanza del contribuente principale per accedere al regime opzionale oppure anche in momenti successivi. In ogni caso, ogni familiare deve compilare la

²² Solitamente l'uso abitativo di un immobile per più di 90 giorni per ogni anno fiscale.

propria *check list* in maniera autonoma e con le medesime modalità previste per il contribuente principale.²³

1.3.4 Effetti e durata dell'opzione

Il primo e fondamentale effetto, che scaturisce dalla fruizione del regime opzionale, è il versamento in un'unica soluzione, tramite modello F24 per ogni periodo d'imposta, di 100mila euro per il contribuente e di 25mila euro per ogni familiare incluso nel regime. Il versamento vale per tutti i redditi esteri inclusi nel regime. Per cui, tutti i redditi prodotti in altri Stati non dovranno subire altre ritenute o altre imposte sostitutive. Per quanto riguarda i redditi prodotti nel territorio italiano e i redditi esteri esclusi dal regime opzionale, essi verranno assoggettati a tassazione secondo la disciplina ordinaria.

Un altro aspetto rilevante del regime sta nell'esonero dall'obbligo di monitoraggio. Difatti, non è richiesta, al contribuente, alcuna informazione in merito alla natura e all'ammontare del proprio patrimonio estero o del reddito di fonte estera, fatta eccezione per il patrimonio presente in Stati o territori, per cui il contribuente ha optato per la loro esclusione dall'opzione ed anche per le cessioni di partecipazioni qualificate estere nei primi cinque periodi d'imposta. Questo aspetto rappresenta un elemento distintivo e innovativo, rispetto ad altri regimi per gli HNWI's di altri Stati, proprio per il fatto che il neo-residente, per i redditi sopracitati, non ha l'obbligo di dichiarazione né in istanza d'appello e nemmeno nel quadro RW. All'apparenza il sistema potrebbe sembrare poco trasparente ma in realtà l'aggettivo più accurato per descriverlo è "riservato". Il sistema viene considerato riservato, in quanto non vi è l'obbligo di dichiarazione di tali redditi, ma tuttavia permane il rispetto della normativa sullo scambio di informazioni fiscali (ad esempio il *Common Reporting Standard [CRS]*) tra lo Stato italiano e lo Stato estero di provenienza del soggetto.²⁴

In precedenza, è già stata anticipata un'ulteriore peculiarità del regime opzionale per neo-residenti, ovvero la possibilità per il soggetto di rinunciare ad avvalersi

²³ AGENZIA DELLE ENTRATE, <https://www.agenziaentrate.gov.it/>.

²⁴ SASSU, *La tassazione forfettaria degli HNWI's neo-residenti in Italia*, in *Novità Fiscali*, 2018, X, p. 422-433.

dell'imposta sostitutiva per i redditi provenienti da uno o più territori o Stati stranieri. Questa fattispecie prende il nome di "clausola *cherry picking*". I redditi esclusi da regime opzionale vengono tassati ordinariamente, secondo quanto dispone l'ordinamento italiano, ed inoltre, in questo caso, permane la possibilità per il neo-residente di far valere il credito d'imposta per i redditi prodotti nello Stato escluso dall'opzione. La lista degli Stati esclusi dal regime opzionale può essere modificata, da parte del neo-residente, anche in momenti successivi al trasferimento in Italia. Ciò costituisce un vantaggio per il soggetto, in quanto potrebbe avvalersi di vantaggi derivati da eventuali nuove convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate tra Italia e lo Stato non incluso nell'opzione.

Un altro effetto, conseguenza diretta della mancanza di obbligatorietà di presentazione del quadro RW, è l'esenzione dall'IVAFE e dall'IVIE. L'IVAFE, secondo la definizione dell'Agenzia delle Entrate, si configura come «un'imposta dovuta da soggetti residenti per le attività finanziarie detenute all'estero a titolo di proprietà o di altro diritto reale.», mentre l'IVIE viene indicata come «un'imposta dovuta sul valore degli immobili situati all'estero e detenuti a titolo di proprietà o di altro diritto reale dalle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso essi siano destinati.». Nell'IVIE sono inclusi sia gli immobili detenuti in maniera diretta dal soggetto neo-residente, sia quelli formalmente intestati ad un'entità giuridica.

Un ultimo beneficio fiscale, a favore del neo-residente, riguarda l'esenzione d'imposta di successione o donazione aventi come oggetto tutti i diritti e i beni posseduti all'estero al momento dell'atto di donazione o successione.²⁵

La durata dell'opzione è di 15 anni, a partire dall'anno d'imposta in cui il regime opzionale è stato attivato. Al termine non sarà possibile, rinnovare l'opzione e, pertanto, i redditi precedentemente soggetti a imposta sostitutiva verranno tassati ordinariamente. Il rinnovo dell'opzione avviene tacitamente anno per anno, attraverso il versamento dell'imposta sostitutiva, fino al quindicesimo anno. Per il contribuente principale vi è la possibilità di revoca dell'opzione, che può essere effettuata nella dichiarazione dei redditi oppure dandone comunicazione alla Direzione Centrale di Accertamento, con le stesse modalità previste per la

²⁵ TAVECCHIO A., CALCAGNO M., *Il regime impositivo dei cd. "neo residenti"*, in *Novità Fiscali*, 2017, IV, p. 113-115.

presentazione d'istanza d'interpello, entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello per cui si vuole revocare il beneficio. Se la revoca interessa il contribuente principale, l'effetto di cessazione dai benefici del regime si estende anche ai familiari dello stesso. In questo caso, per i familiari, è fatta salva la possibilità di poter fruire autonomamente, in qualità di contribuente principale, di un nuovo regime per neo-residenti, con durata definita dalla differenza tra i 15 anni e il numero di anni in cui hanno usato l'opzione in qualità di familiari²⁶. Quindi, il familiare, che decide di diventare contribuente principale, è tenuto al versamento di 100mila euro e non più di 25mila euro. Al contrario, se a revocare l'opzione per neo-residenti fosse uno dei familiari, la revoca non si estenderebbe anche al contribuente principale ed essa dovrebbe essere indicata sia nella dichiarazione dei redditi del familiare revocante, sia in quella del contribuente principale.

L'opzione può cessare o decadere per tre motivi:

- trascorsi i 15 anni fiscali di validità del regime opzionale;
- nel caso in cui il versamento dell'imposta sostitutiva sia omesso o incompleto, in tutto o in parte, nella misura e nei termini previsti;
- se il contribuente o uno dei familiari diventa residente fiscale in un altro territorio o in un altro Stato.

Anche in ipotesi di cessazione o decadenza del contribuente dall'opzione, come accade in caso di revoca, gli effetti si estendono anche ai familiari. Viceversa, se la cessazione o la decadenza riguarda solo uno dei familiari, gli effetti di essa non si estendono al contribuente principale.²⁷

1.3.5 Il caso Cristiano Ronaldo

Cristiano Ronaldo, 35 anni, è uno dei calciatori più influenti del calcio moderno. Ha oltre 332 milioni di followers tra i vari social network, come ad esempio Facebook, Instagram e Twitter, e perciò è uno dei personaggi più seguiti a livello mondiale. Il 9 luglio 2018, Ronaldo dopo nove stagioni ha lasciato il Real Madrid

²⁶ Viene istituito il nuovo regime opzionale con una durata residua poiché potrebbe venir meno il presupposto di assenza di residenza fiscale in Italia per nove periodi d'imposta negli ultimi dieci.

²⁷ PESSINA C., PESSINA A., *Paperoni esteri benvenuti in Italia*, in *Novità Fiscali*, 2017, V, p. 144-150.

(Spagna) per firmare con un club italiano: la Juventus. Il passaggio del portoghese alla Juventus è considerato uno dei più importanti ed onerosi trasferimenti della storia del calcio. La società bianconera per aggiudicarsi le prestazioni di Ronaldo ha dovuto spendere 117 milioni di euro, di cui 100 sono stati versati nelle casse del Real Madrid, 5 milioni come *FIFA solidarity payments*²⁸ ed infine 12 milioni al suo procuratore Jorge Mendes. Ronaldo con la Juventus ha firmato un contratto quadriennale da 31 milioni di euro netti a stagione²⁹, che per il club bianconero si configura come una spesa annuale da 55-56 milioni. Quindi considerando sia il costo di trasferimento che lo stipendio del portoghese, la Juventus ha concluso un'operazione da 340 milioni di euro per quattro anni.

La tassazione forfettaria per i redditi prodotti all'estero e l'esenzione sull'IVIE è un'opzione vantaggiosa per il portoghese, considerando il suo grande patrimonio e l'ammontare elevato di redditi prodotti all'estero³⁰, tale per cui il trasferimento alla Juventus, e quindi nel territorio italiano, è considerato fiscalmente vantaggioso. Infatti, possono essere inclusi nel regime opzionale per neo-residenti tutti i redditi derivanti dai compensi di Ronaldo con la nazionale

²⁸ È un pagamento effettuato nei confronti della FIFA che ammonta al 5% dell'importo del trasferimento di un calciatore.

²⁹ sette in più di quelli che percepiva al Real.

³⁰ Cristiano Ronaldo è uno dei professionisti sportivi più pagati in tutto il mondo e secondo la celebre rivista Forbes, il portoghese sarebbe il secondo sportivo più ricco con 97.1 milioni di euro di introiti annuali, secondo solo a Tiger Woods (golfista), dopo aver recentemente sorpassato Floyd Mayweather Jr. (pugile). Nella scorsa stagione, Ronaldo ha guadagnato 109 milioni di cui 44 solo tra sponsorizzazioni e pubblicità. Sempre secondo Forbes, il calciatore portoghese è uno dei tre atleti ad aver raggiunto, nella propria carriera, un miliardo di ricavi, insieme a Tiger Woods e Floyd Mayweather Jr. Oltre ad essere un atleta, Cristiano Ronaldo è anche un imprenditore a tutti gli effetti. Grazie alla sua fama e alla sua immagine, è riuscito ad attrarre e sottoscrivere sponsorizzazioni con importanti brand a livello mondiale, come ad esempio Nike, DAZN, Herbalife, Armani, Pokerstars, Sacoor Brothers, Castrol ed Electronic Arts (precedentemente sponsorizzava la concorrente giapponese Konami). Tra questi sponsor, quello che frutta maggiormente a Ronaldo, è il contratto a vita da 24 milioni a stagione, stipulato con la Nike. Il portoghese ha poi creato un brand personale ("CR7") con cui ha sviluppato diverse idee di business tra cui una linea personale di profumi, una linea di intimo, una catena di hotel a 5 stelle ed infine un museo personale: il "Museo CR7" a Funchal in Portogallo. Quindi il patrimonio personale di Cristiano Ronaldo si aggira tra i 300 e 350 milioni circa. Esso comprende un patrimonio immobiliare da 27 milioni, tra cui la casa a Madrid da 5.7 milioni, un parco auto da 15.2 milioni ed infine un jet privato dal valore di 13.5 milioni.

portoghese, patrimoni depositati in banche estere, partecipazioni in società straniere che producono dividendi e soprattutto diritti d'immagine e sponsorizzazioni erogati da società con sede all'estero. Il trasferimento di Ronaldo alla Juventus, oltre a comportare vantaggi di natura fiscale all'atleta, ha comportato vantaggi economici e competitivi sia per il club bianconero che per l'intera Serie A. L'impatto del portoghese nel campionato italiano ha permesso alla Juventus di aumentare il prezzo dei biglietti per gli incontri di serie A del 30% e di generare 10 milioni di ricavi in più rispetto alla stagione precedente (ossia la stagione 2016/17). L'incremento dei ricavi nel *matchday* non si è visto esclusivamente per la Juventus, ma anche per l'intera serie A. Infatti, rispetto alla stagione precedente gli incassi derivanti dalla vendita di biglietti è cresciuta di circa 15 milioni rispetto alla stagione 2016/2017. Oltre ai ricavi dalla vendita dei biglietti, la Juventus ha potuto beneficiare di un aumento dei ricavi da diritti TV e da un aumento nel *merchandising*, soprattutto legato alla vendita di magliette di Cristiano Ronaldo a livello globale³¹.

1.4 Decreto crescita

L'art. 16 del D.lgs. n. 147/2015 ha introdotto un'agevolazione fiscale per persone fisiche, che non abbiano risieduto recentemente in Italia, con l'obiettivo di attrarre risorse umane nel territorio italiano. Inizialmente, il decreto riguardava appositamente persone con un'elevata qualificazione o specializzazione professionale. Successivamente, l'art. 5, comma 1, del Decreto Crescita 2019, (D.L 30 aprile 2019, n. 34 convertito in L.28 giugno 2019, n. 58) ha eliminato l'elemento della qualificazione professionale, estendendo quindi la possibilità di accesso al regime anche a calciatori e allenatori. Questo regime fiscale è rilevante in quanto, con la limitazione della base imponibile IRPEF, garantisce vantaggi fiscali ai calciatori che si trasferiscono in Serie A e alle squadre, in quanto sostitute d'imposta, aumentando il potere d'acquisto dei club italiani.

³¹ SARTORI, *From Madrid to Turin: Ronaldo economics*, KPMG, 2018.

1.4.1 Condizioni di accesso al regime

Per poter accedere al regime per lavoratori “impatriati”, secondo l’art. 16 D.lgs. n. 147/2015, è necessario che la persona fisica rispetti determinati requisiti. In primo luogo, è necessario che il lavoratore, che vuole trasferire la propria residenza in Italia, percepisca reddito da lavoro subordinato o ad esso assimilato, oppure reddito da lavoro autonomo prodotto all’interno del territorio italiano. Un’altra condizione è l’assenza di residenza fiscale in Italia per un periodo di almeno cinque anni fiscali precedenti al trasferimento. Inoltre, è prevista la necessità per il lavoratore di impegnarsi a mantenere la residenza fiscale in Italia per i successivi due anni dal momento del trasferimento. Al fine di poter fruire del regime in questione, è altresì richiesto che il lavoratore svolga la propria attività lavorativa, in prevalenza, nel territorio italiano. Secondo l’art. 1 del Decreto 26 maggio 2016 del Min. Economia e Finanze, l’attività deve essere svolta per un periodo superiore a 183 giorni nell’anno fiscale in Italia. L’art. 16 D.lgs. n. 147/2015, tenendo presente i requisiti finora citati, individua un ulteriore requisito: ossia che il soggetto abbia un ruolo direttivo (manager), oppure che sia dotato di un’elevata qualificazione o specializzazione come indicato nel decreto del MEF di cui al comma 3, il quale rimanda al D.lgs. 28 giugno 2012, n. 108 e al D.lgs. 6 novembre 2007, n. 206. Pertanto, con riguardo all’ultima condizione, i calciatori e gli allenatori non potevano rientrare nella categoria di lavoratori “impatriati” e dunque non potevano accedere ai benefici fiscali di tale regime.

Il successivo art. 5, comma 1, Decreto Crescita 2019, D.L 30 aprile 2019, n. 34 modifica, in parte, i requisiti dell’art. 16 D.lgs. n. 147/2015 ed include la possibilità di fruire del regime fiscale per lavoratori “impatriati” anche agli sportivi professionisti. La prima modifica riguarda il requisito temporale dei cinque anni di non residenza fiscale nel territorio italiano prima del trasferimento, che viene ridotto a due anni. Rimane invariato invece il requisito di impegno al mantenimento della residenza fiscale in Italia per i successivi due anni. La seconda modifica rilevante riguarda la categoria di soggetti beneficiari del regime. Viene infatti eliminato il requisito di elevata qualificazione o specializzazione e di ruolo direttivo. Pertanto, i soggetti considerati lavoratori “impatriati” sono tutti quelle persone fisiche, che percepiscono redditi da lavoro

subordinato o autonomo e che trasferiscono la propria residenza nel rispetto dei requisiti. A ragion di ciò, anche gli sportivi professionisti, se in possesso dei requisiti, possono ottenere lo *status* di lavorare “impatriato” e quindi beneficiare dei relativi vantaggi fiscali. L’art. 5, comma 1, Decreto Crescita 2019, D.L 30 aprile 2019, n. 34 non fa alcuna menzione in merito alla nazionalità del soggetto, pertanto se ne deduce che possano beneficiare dei suddetti vantaggi fiscali sia cittadini italiani che stranieri. L’Agenzia delle Entrate fornisce una precisazione in merito ai lavoratori italiani non iscritti all’AIRE. L’ente afferma che essi hanno la possibilità di beneficiare del regime, ma a condizione che nei precedenti due anni al trasferimento della residenza in Italia, essi abbiano risieduto in un altro Stato con il quale vi è una convenzione sulle doppie imposizioni per i redditi da essi prodotti.

Per poter fruire dei benefici del regime agevolato, il lavoratore dipendente, deve presentare richiesta scritta al datore di lavoro nel territorio italiano indicando:

- nome, cognome e data di nascita;
- codice fiscale;
- data trasferimento e data assunzione in Italia;
- una dichiarazione di possesso dei requisiti per poter accedere al regime;
- di non beneficiare dei seguenti regimi indicati dall’Agenzia delle Entrate:
 - regime agevolato per docenti e ricercatori rientrati in Italia, regolato nell’art. 44 del DI n. 78/2010;
 - incentivi fiscali per il rientro dei lavoratori in Italia, regolato dalla L. 238/2010;
 - regime opzionale per neo-residenti, regolato nell’art. 24-bis TUIR.

Il beneficio fiscale viene applicato al primo stipendio successivo alla richiesta. Se il datore di lavoro non ha potuto riconoscere l’agevolazione, il lavoratore “impatriato” può comunque beneficiare del regime in sede di dichiarazione dei redditi.

Le fattispecie sopra indicate danno un’importante precisazione, ovvero che un contribuente, seppur in possesso di tutti i requisiti, non può beneficiare contemporaneamente del regime per neo-residenti e del regime per lavoratori “impatriati”. Quindi, prendendo come esempio un calciatore che si trasferisce in Serie A, al momento del trasferimento in Italia, l’atleta deve optare tra il regime

fiscale regolato dall'art. 24-bis TUIR e il regime fiscale del Decreto Crescita, senza poter beneficiare contemporaneamente di entrambi.

1.4.2 Effetti e durata

L'art. 16 del D.lgs. n. 147/2015 ha sancito che «il reddito di lavoro dipendente prodotto in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 2 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concorre alla formazione del reddito complessivo limitatamente al settanta per cento del suo ammontare».³² Questo significa che il contribuente, con il trasferimento della residenza fiscale in Italia, gode di un'esenzione dalla base imponibile IRPEF equivalente al 30 per cento dei propri redditi da lavoro subordinato o autonomo prodotti all'interno del territorio italiano. A partire dal 1° gennaio 2017, con la modifica da parte dell'art. 1 della L. 11 dicembre 2016, n. 232, l'esenzione viene estesa al 50 per cento, pertanto viene incluso nella base imponibile IRPEF solamente la metà del reddito percepito dal lavoratore "impatriato". Con l'entrata in vigore del Decreto Crescita, il 30 aprile 2019, vi è un ulteriore aumento della percentuale d'esenzione ed inoltre viene inclusa una fattispecie innovativa. L'art. 5, comma 1, Decreto Crescita 2019, D.L 30 aprile 2019, n. 34 sancisce che concorre alla formazione della base imponibile IRPEF il 30 per cento³³ del reddito da lavoro subordinato o autonomo prodotto in Italia dal soggetto "impatriato". La novità viene introdotta con l'art. 5, comma 5-bis, Decreto Crescita 2019, D.L 30 aprile 2019, n. 34: «La percentuale di cui al comma 1 è ridotta al 10 per cento per i soggetti che trasferiscono la residenza in una delle seguenti regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna, Sicilia». Dunque, per coloro che trasferiscono la propria residenza in una delle regioni citate, l'esclusione dalla base imponibile IRPEF, per i redditi prodotti in Italia arriva fino al 90 per cento. L'ultima modifica avviene con la L. 28 giugno 2019, n. 58, in vigore dal 30 giugno 2019. Essa introduce con l'art. 5, comma 5-quater, Decreto Crescita 2019, D.L 30 aprile 2019, n. 34, un inquadramento per gli sportivi

³² Art. 16 D.lgs. 14 settembre 2015, n. 147. In vigore dal 7 ottobre 2015.

³³ Quindi con esenzione fiscale del 70 per cento.

professionisti. Infatti, gli atleti professionisti, individuati dalla L. 23 marzo 1981, n. 91, beneficiano di un'esenzione per i redditi da lavoro subordinato e autonomo in Italia limitata al 50 per cento, anche se trasferiscono la residenza fiscale in una delle regioni indicate per ottenere l'esenzione del 90 per cento della base imponibile. Oltre a ciò, il comma 5-quinques aggiunge che l'atleta professionista, che trasferisce la propria residenza nel territorio italiano, è tenuto al versamento di un contributo pari allo 0,5 per cento della propria base imponibile, che verrà utilizzato dallo Stato per il potenziamento dei settori giovanili. Un calciatore professionista, che come visto nei precedenti capitoli rientra nei requisiti indicati nella L. 23 marzo 1981, n. 91, potrà accedere al regime per lavoratori "impatriati" ma con effetti differenti rispetto ad un lavoratore non considerato atleta professionista. Ad esempio, un calciatore gode di un'esenzione IRPEF pari al 50 per cento per redditi da lavoro subordinato³⁴ e autonomo³⁵ sia nel caso in cui si trasferisca al Milan (Lombardia) che al Napoli (Campania). Al contrario, un lavoratore, escluso dalle fattispecie della L. 23 marzo 1981, n. 91, gode di un'esenzione della base imponibile IRPEF, per i redditi da lavoro subordinato e autonomo, pari al 70 per cento con il trasferimento in Lombardia e del 90 per cento con il trasferimento in Campania.

La durata del regime è temporanea. Il beneficio fiscale inizia nell'anno d'imposta in cui il soggetto trasferisce la propria residenza in Italia e prosegue per i successivi quattro anni. Dunque, il regime ha validità per un totale di cinque periodi d'imposta. Secondo le disposizioni del Decreto Crescita, esso ha decorrenza dal 1° gennaio 2020, anche se sotto l'aspetto civilistico è possibile il trasferimento già nel 2019, successivamente all'entrata in vigore del decreto³⁶. Quindi, un calciatore straniero, o italiano residente all'estero³⁷, trasferitosi in Italia nella sessione di mercato estiva del 2019³⁸, potrà beneficiare del regime per lavoratori "impatriati" a partire dal 1° gennaio 2020³⁹, dato che nel 2019 avrà

³⁴ Ad esempio, compensi e bonus erogati dal club di appartenenza.

³⁵ Ad esempio, contratti di sponsorizzazione con società aventi sede in Italia.

³⁶ Successivamente all'entrata in vigore del Decreto Crescita, quindi a partire dal 1° maggio 2019.

³⁷ Che abbia risieduto in Italia fino al 2017.

³⁸ Iniziato il 1° luglio 2019.

³⁹ I redditi percepiti anteriormente al 1° gennaio 2020, vengono tassati ordinariamente.

trascorso meno della metà del periodo d'imposta in Italia, e avrà validità per cinque anni, fino al 31 dicembre 2024.

L'art. 5, comma 3-bis, Decreto Crescita 2019, D.L 30 aprile 2019, n. 34 dispone che, in presenza di due fattispecie, i contribuenti possano beneficiare del regime per cinque ulteriori periodi d'imposta. Il prolungamento della durata del regime fiscale per ulteriori cinque anni è concesso ai lavoratori che abbiano almeno un figlio minore a carico, anche se in affidato preadottivo. L'estensione della durata si prolunga per ulteriori cinque periodi d'imposta se il soggetto trasferitosi in Italia è diventato il proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale nel territorio italiano, successivamente al suo trasferimento in Italia o in alternativa nei dodici mesi precedenti al trasferimento stesso. Inoltre, ai fini della validità dell'estensione del regime, la norma prevede che l'unità immobiliare possa essere acquistata anche in comproprietà e prevede altresì che l'acquisto possa essere effettuato dal coniuge, dal convivente o dai figli. Dunque, potenzialmente la durata del regime fiscale può arrivare a quindici periodi d'imposta. Ossia cinque anni iniziali sommati ai cinque anni se il soggetto ha minori a carico sommati ai cinque nel caso di acquisto di immobile residenziale in Italia. Nei periodi d'imposta del regime successivi ai primi cinque, i redditi percepiti dal lavoratore "impatriato" concorrono alla formazione della base imponibile IRPEF per il 50 per cento del loro ammontare e dunque, non più per il 30 per cento o il 10 per cento. Viene fatta però eccezione per i soggetti con tre o più figli minori a carico, a cui è concesso il prolungamento della durata del regime fiscale per ulteriori cinque periodi d'imposta, con il beneficio che concorrono, alla formazione della base imponibile, redditi di lavoro subordinato o autonomo limitatamente al 10 per cento del loro ammontare.

L'art. 5 comma 5-quater, del Decreto Crescita 2019 dispone che per gli atleti professionisti, secondo la L. 23 marzo 1981, n. 91, non si applicano le disposizioni del comma 3-bis, quarto periodo. Pertanto, la durata del regime per i calciatori professionisti, con i requisiti del lavoratore "impatriato", che si trasferiscono in un club di Serie A, può potenzialmente raggiungere i quindici periodi d'imposta. L'unica esclusione a loro riservata, in merito all'estensione della durata, riguarda la maggiore agevolazione fiscale prevista per coloro che hanno più di tre figli minori a carico.

1.4.3 Gli italiani rientrati in Serie A

La sessione di mercato estiva del 2019 ha portato, come ogni anno, molti giocatori di campionati stranieri a trasferirsi in Serie A. La novità fiscale introdotta con il Decreto Crescita ha avuto fin da subito un impatto rilevante nel campionato italiano. Essa ha consentito il rientro di calciatori e allenatori italiani, che militavano da anni in un campionato straniero, e al tempo stesso ha consentito di attrarre calciatori stranieri in Italia. In questo paragrafo verranno esposti degli esempi di applicazione del Decreto Crescita nel campionato di Serie A per la stagione 2019/2020, inerenti al rientro di calciatori e allenatori italiani. Nella sessione estiva di calciomercato, infatti, sono rientrati in Serie A alcuni italiani provenienti da campionati stranieri, che hanno potuto così beneficiare del regime per lavoratori “impatriati”.

Calciatori e allenatori italiani rientrati in Serie A							
Nome	Naz	Squadra	Anni	St. Netto	St. Lordo Ord.	St. Lordo D.C.	Risparmio
Balotelli	ITA	Svincolato	3	3.000.000	5.250.000	4.560.000	690.000
Darmian	ITA	Man. United (UK)	4	N.D	N.D	N.D	N.D.
Conte	ITA	Chelsea (UK)	3	11.000.000	19.250.000	16.720.000	2.530.000

TABELLA 1: CALCIATORI E ALLENATORI ITALIANI RIENTRATI IN SERIE A.⁴⁰

Tra gli italiani tornati in patria troviamo Mario Balotelli, che il 19 agosto 2019 ha firmato un contratto triennale con il Brescia ed è così rientrato in Italia dopo una parentesi all'estero di tre anni. Pertanto, Balotelli, avendo trasferito la sua residenza fiscale negli ultimi tre anni, prima in Inghilterra (Liverpool) e poi in Francia (Nizza e Marsiglia)⁴¹, e avendo manifestato la volontà di restare in Italia per almeno tre anni, rientra tra i soggetti beneficiari del regime per lavoratori “impatriati”. Il compenso di Balotelli con il Brescia è di 3 milioni netti a stagione⁴². Pertanto, il costo per la società bresciana sarà di circa 4.5 milioni di euro grazie

⁴⁰ Al fine di una corretta comprensione della tabella. Per “Squadra” si intende il team di provenienza. Con “Anni” la durata del contratto con la società italiana, al fine di verificare il requisito di impegno a mantenere la residenza in Italia per almeno due anni. A seguire lo stipendio netto percepito; lo stipendio lordo con l'IRPEF ordinaria; lo stipendio lordo previsto con il Decreto Crescita ed infine il risparmio fiscale conseguito dal club grazie al regime per lavoratori “impatriati.”

⁴¹ Fonte: <https://www.transfermarkt.it/mario-balotelli/profil/spieler/45146>.

⁴² REDAZIONE, *Mario Balotelli al Brescia, le cifre dell'operazione*, in Calcio e Finanza, 2019.

al Decreto Crescita, invece di quasi 5.25 milioni previsti ordinariamente, con un risparmio di 690mila euro circa a stagione.

Un altro calciatore rientrato in Serie A, dopo un'esperienza quadriennale al Manchester United in Inghilterra, è Matteo Darmian, il quale ha firmato un contratto di quattro anni con il Parma. I dati dello stipendio non sono disponibili, ma ipotizzando un salario, garantitogli dal Parma, simile a quello percepito in Inghilterra, di circa 3 milioni a stagione⁴³, le cifre di imposta IRPEF e di risparmio fiscale della società emiliana sarebbero simili a quelle per Balotelli del Brescia.

Ha beneficiato del Decreto Crescita anche Antonio Conte, rientrato in Italia dopo due anni in Inghilterra al Chelsea, che diventa così l'allenatore più pagato in Serie A⁴⁴. Il nuovo allenatore dell'Inter percepirà 11 milioni netti a stagione per tre anni. La società nerazzurra grazie al Decreto Crescita riuscirà a conseguire circa 2.5 milioni di euro di vantaggio fiscale a stagione. Oltre al vantaggio per la società, anche lo stesso Antonio Conte potrà beneficiare dell'esenzione dalla base imponibile IRPEF per la metà dei redditi derivanti da eventuali bonus e da entrate pubblicitarie, che lo rendono il secondo allenatore più pagato a livello mondiale⁴⁵.

1.4.4 I migliori acquisti in Serie A grazie al Decreto Crescita: l'analisi dei Top Club italiani

L'applicazione del regime fiscale per lavoratori "impatriati", oltre ai pochi casi di rientro di cittadini italiani, è stata rilevante soprattutto in merito all'acquisto di giocatori di nazionalità straniera, militanti in campionati esteri. La squadra che ne ha maggiormente beneficiato è stata la Juventus.

⁴³REDAZIONE, Matteo Darmian è un nuovo giocatore del Parma: le cifre, in Calcio e Finanza, 2019.

⁴⁴REDAZIONE, Stipendi allenatori, Conte stacca Sarri e Ancelotti, in Calcio e Finanza, 2019.

⁴⁵ REDAZIONE, Gli allenatori più pagati al mondo, Conte al secondo posto, in Calcio e Finanza, 2020.

Juventus							
Nome	Naz	Squadra	Anni	St. Netto	St. Lordo Ord.	St. Lordo D.C.	Risparmio
Ramsey	GAL	Svincolato	4	7.000.000	12.250.000	10.640.000	1.610.000
Rabiot	FRA	Svincolato	4	7.000.000	12.250.000	10.640.000	1.610.000
De Ligt	OLA	Ajax (OLA)	5	7.500.000	13.125.000	11.400.000	1.725.000
Danilo	BRA	Man. City (UK)	5	4.000.000	7.000.000	6.080.000	920.000
			TOT	25.500.000	44.625.000	38.760.000	5.865.000

TABELLA 2: ACQUISTI DELLA JUVENTUS CHE BENEFICIANO DEL DECRETO CRESCITA NELLA STAGIONE 2019/2020⁴⁶.

Come si può vedere dalla tabella 2, la società bianconera, per migliorare la propria rosa, ha messo a segno quattro acquisti. Di questi sicuramente il più oneroso è stato quello per il giovane olandese De Ligt, a cui è stato offerto uno stipendio netto da 7.5 milioni di euro a stagione. La Juventus ogni anno grazie al Decreto Crescita risparmia sul versamento d'imposta IRPEF del giovane olandese 1.725 milioni di euro. Sono quasi altrettanto onerosi i salari di Ramsey e Rabiot, entrambi svincolati. Prima del trasferimento in Italia, Ramsey ha giocato con l'Arsenal e quindi aveva residenza fiscale in Inghilterra⁴⁷, mentre Rabiot era un calciatore del Paris Saint-Germain, quindi con residenza in Francia⁴⁸. Ad entrambi è stato garantito un salario netto da 7 milioni a stagione su cui i bianconeri, grazie al regime per lavoratori "impatriati", risparmiano fiscalmente 1.6 milioni a stagione. Infine, aggiungendo anche il risparmio fiscale del brasiliano Danilo, in totale la Juventus, con il Decreto Crescita, risparmia quasi 5.9 milioni a stagione sui 25.5 milioni di stipendi netti offerti ai loro atleti.

⁴⁶ Lo stipendio lordo è una stima effettuata da Calcio e Finanza. I dati sono sugli stipendi netti sono disponibili alla seguente fonte: REDAZIONE, Juventus, l'impatto del mercato sul bilancio 2020, in Calcio e Finanza, 2019.

⁴⁷ Fonte: TRANSFERMRKT, <https://www.transfermarkt.it/aaron-ramsey/profil/spieler/50057>.

⁴⁸ Fonte: TRANSFERMRKT, <https://www.transfermarkt.it/adrien-rabiot/profil/spieler/182913>.

Inter							
Nome	Naz	Squadra	Anni	St. Netto	St. Lordo Ord.	St. Lordo D.C.	Risparmio
Lazaro	AUT	Herta Berlino (GER)	4	1.500.000	2.625.000	2.280.000	345.000
Godin	URU	Atl. Madrid (SPA)	3	5.000.000	8.750.000	7.600.000	1.150.000
Agoume	FRA	Sochaux (FRA)	5	200.000	350.000	304.000	46.000
Lukaku	BEL	Man. United (UK)	5	7.500.000	13.125.000	11.400.000	1.725.000
			TOT	14.200.000	24.850.000	21.584.000	3.266.000

TABELLA 3: ACQUISITI DELL'INTER CHE BENEFICIANO DEL DECRETO CRESCITA NELLA STAGIONE 2019/2020⁴⁹.

La seconda squadra, per maggiori risparmi fiscali grazie al Decreto Crescita, è l'Inter. Gli acquisti più onerosi per i nerazzurri sono stati quelli di Lukaku e Godin, a cui sono stati offerti rispettivamente 7.5 milioni e 5 milioni di euro a stagione. L'Inter, come sostituto d'imposta, per via dei benefici fiscali del Decreto Crescita, con l'attaccante belga risparmia circa 1.7 milioni a stagione di versamento IRPEF, invece con l'uruguayano il risparmio fiscale ammonta a 1.15 milioni circa all'anno. Prendendo in considerazione anche gli altri due nuovi acquisti, Lazaro e Agoumè, l'Inter risparmia ogni anno all'incirca 3.3 milioni per i 14.2 milioni di salari netti offerti ai quattro calciatori.

Milan							
Nome	Naz	Squadra	Anni	St. Netto	St. Lordo Ord.	St. Lordo D.C.	Risparmio
Hernandez	FRA	Real Madrid (SPA)	5	2.800.000	4.900.000	4.256.000	644.000
Leao	POR	Lille (FRA)	5	2.000.000	3.500.000	3.040.000	460.000
Duarte	BRA	Flamengo (BRA)	5	2.000.000	3.500.000	3.040.000	460.000
Rebic	CRO	Eintracht (GER)	2	2.200.000	3.850.000	3.344.000	506.000
			TOT	9.000.000	15.750.000	13.680.000	2.070.000

TABELLA 4: ACQUISTI DEL MILAN CHE BENEFICIANO DEL DECRETO CRESCITA NELLA STAGIONE 2019/2020⁵⁰.

Quattro nuovi acquisti anche per il Milan, di cui il più oneroso risulta essere quello di Theo Hernandez con un salario netto di 2.8 milioni, ma sul quale la società rossonera risparmia a livello fiscale 644mila euro all'anno grazie al Decreto Crescita. Per quanto riguarda l'acquisto di Rebic, bisogna dire che, nonostante sia arrivato a Milano con la formula del prestito, invece dell'acquisto a titolo

⁴⁹ Lo stipendio lordo è una stima effettuata da Calcio e Finanza. I dati sono sugli stipendi netti sono disponibili alla seguente fonte: REDAZIONE, *Inter, effetto Lukaku: sale il costo della rosa*, in Calcio e Finanza, 2019.

⁵⁰ Lo stipendio lordo è una stima effettuata da Calcio e Finanza. I dati sono sugli stipendi netti sono disponibili alla seguente fonte: REDAZIONE, *Milan, scende il costo della rosa ma resta il nodo ricavi*, in Calcio e Finanza, 2019.

definitivo, esso potrà comunque considerato lavoratore “impatriato”, in quanto la durata del prestito stabilita dalle parti è di due anni. Quindi, nella sessione estiva di calciomercato 2019 la società rossonera ha ingaggiato calciatori stranieri per un ammontare di 9 milioni di stipendio netto su cui può godere di un risparmio fiscale di quasi 2.1 milioni all’anno grazie al Decreto Crescita.

A nella sessione di mercato di gennaio 2020, il Milan ha annunciato l’ingaggio del calciatore svedese Zlatan Ibrahimovic. Lo stipendio netto del calciatore ammonta a 3 milioni per i primi sei mesi e per la stagione successiva, se lo svedese decidesse di rimanere al Milan, aumenterebbe a 4.5 milioni. La durata totale del contratto sarebbe di 1 anno e 6 mesi. Pertanto, secondo la Gazzetta dello Sport, al termine del contratto, al fine di beneficiare del regime per lavoratori “impatriati”, il Milan avrebbe già pronto un contratto da dirigente per Ibrahimovic in modo tale da prolungare il suo rapporto di lavoro subordinato in Italia⁵¹. I rossoneri, nel caso in cui Ibrahimovic non rimasse per almeno due anni residente fiscalmente, sarebbero costretti a coprire il disavanzo fiscale per il fatto che lo svedese non abbia più i requisiti per essere considerato lavoratore “impatriato”. Pertanto, ai redditi di Ibrahimovic, verrebbe applicata un’aliquota marginale del 43%.

Napoli							
Nome	Naz	Squadra	Anni	St. Netto	St. Lordo Ord.	St. Lordo D.C.	Risparmio
Lozano	MEX	PSV (OLA)	5	4.500.000	7.875.000	6.840.000	1.035.000
Elmas	MAC	Fenerbache (TUR)	5	1.500.000	2.625.000	2.280.000	345.000
Llorente	SPA	Svincolato	2	2.500.000	4.375.000	3.800.000	575.000
			TOT	8.500.000	14.875.000	12.920.000	1.955.000

TABELLA 5: ACQUISTI DEL NAPOLI CHE BENEFICIANO DEL DECRETO CRESCITA NELLA STAGIONE 2019/2020⁵².

La società partenopea nel corso della sessione di calciomercato 2019 si è assicurata le prestazioni e i benefici fiscali relativi al Decreto Crescita di tre calciatori. Il trasferimento più influente e più rilevante economicamente è quello di Lozano, che percepisce uno stipendio netto di 4.5 milioni di euro. Grazie al Decreto Crescita, il Napoli potrà beneficiare di circa 1 milione di risparmio fiscale.

⁵¹ REDAZIONE, *Ibra al Milan, ecco quanto guadagnerà lo svedese*, in Calcio e Finanza, 2019.

⁵² Lo stipendio lordo è una stima effettuata da Calcio e Finanza. I dati sono sugli stipendi netti sono disponibili alla seguente fonte: REDAZIONE, *Napoli, rinforzi e conti in equilibrio sul mercato*, in Calcio e Finanza, 2019.

Complessivamente la società campana risparmierà quasi 2 milioni di euro di versamenti IRPEF all'anno su un totale di 8.5 milioni di euro netti di compensi erogati.

Roma							
Nome	Naz	Squadra	Anni	St. Netto	St. Lordo Ord.	St. Lordo D.C.	Risparmio
Pau Lopez	SPA	Real Betis (SPA)	5	3.000.000	5.250.000	4.560.000	690.000
Cetin	TUR	Genclerbirligi (TUR)	5	1.000.000	1.750.000	1.520.000	230.000
			TOT	4.000.000	7.000.000	6.080.000	920.000

TABELLA 6: ACQUISTI DELLA ROMA CHE BENEFICIANO DEL DECRETO CRESCITA NELLA STAGIONE 2019/2020⁵³.

Infine, vengono presi in riferimento i due trasferimenti della Roma che beneficiano dei vantaggi fiscali. La società capitolina, come sostituto d'imposta di Pau Lopez e Cetin, verserà 920mila euro di imposta IRPEF in meno ogni stagione, per via degli sgravi fiscali previsti dal Decreto Crescita.

1.4.5 Gli effetti del Decreto Crescita nella Serie A

I benefici fiscali del Decreto Crescita, come visto nel paragrafo precedente, sono stati, fin da subito, applicati dalle squadre italiane. Il decreto ha contribuito a portare in Italia calciatori di livello con stipendi onerosi. A tal proposito, è curiosa la classifica dei trenta calciatori con lo stipendio più alto in Serie A, secondo i dati della Gazzetta dello Sport, nella stagione 2019/2020. A guidare la classifica c'è Cristiano Ronaldo con il suo compenso da 31 milioni di euro netti a stagione, mentre al trentesimo posto troviamo vari giocatori a parimerito con uno stipendio netto di 3.5 milioni all'anno⁵⁴. Di questi trenta atleti, otto, e dunque quasi un terzo, sono nuovi arrivati nel campionato italiano, che beneficiano del regime per lavoratori "impatriati". Sette atleti di questi sono sotto contratto con i club analizzati nel precedente paragrafo. A questi si aggiunge Frank Ribery, che è stato ingaggiato dalla Fiorentina dopo una lunga carriera in Germania al Bayern Monaco. Il francese, con la squadra viola, percepisce uno stipendio netto di 4

⁵³ Lo stipendio lordo è una stima effettuata da Calcio e Finanza. I dati sono sugli stipendi netti sono disponibili alla seguente fonte: REDAZIONE, *Roma, costi in salita: cessioni per riequilibrare i conti*, in Calcio e Finanza, 2019.

⁵⁴ REDAZIONE, *Serie A, crescono gli stipendi: ecco i 30 giocatori più pagati*, in Calcio e Finanza, 2019.

milioni e, grazie ai benefici del Decreto Crescita, il suo compenso lordo è di soli 6.1 milioni di euro. Quindi, guardando questi dati, si nota che il Decreto Crescita è stato molto rilevante e ha incentivato l'arrivo nel calcio italiano di molti calciatori con stipendi elevati, vista la spesa fiscale ridotta per le società acquirenti. Quindi, il Decreto Crescita, si configura come uno strumento in grado di portare in Italia, più facilmente, calciatori di talento e ciò rappresenta un beneficio per il campionato di Serie A.

Le società italiane beneficiano di alcuni vantaggi tra cui ad esempio l'aumento di potere d'acquisto. Perché a parità di stipendio lordo, per un calciatore con i parametri da lavoratore "impatriato", un club italiano può offrire un maggiore stipendio netto all'atleta e ciò ovviamente può influenzare la scelta del giocatore nel trasferimento. Un altro vantaggio significativo per i club italiani riguarda il bilancio. Infatti, attraverso le riduzioni fiscali del Decreto Crescita, essi possono beneficiare, a parità di stipendi netti offerti, di una riduzione del monte ingaggi. La spesa salariale di un club rappresenta un aspetto rilevante nella componente costi del bilancio e pertanto, una sua riduzione costituisce un vantaggio sia economico che competitivo, in virtù del fatto che tale parametro deve rientrare nei limiti del Fair Play Finanziario.

Un vantaggio per i calciatori sta nel fatto che, oltre allo stipendio percepito dal club, possono godere degli stessi benefici anche tutti quei redditi legati a sponsorizzazioni e diritti d'immagine nel territorio italiano, se di natura autonoma o subordinata, e ciò sicuramente è una fattispecie in grado di rendere appetibile il trasferimento di un calciatore in Italia.

Oltre ai vantaggi finora presentati, il Decreto Crescita apporta benefici più in generale a tutto il sistema calcio italiano. Infatti, ogni calciatore che si trasferisce in Italia come lavoratore "impatriato" dovrà versare un contributo dello 0.5% della base imponibile. Tale somma contribuirà al miglioramento e al potenziamento dei settori giovanili e delle scuole calcio italiane.

Capitolo II Lo scenario fiscale nelle top leagues europee

2.1 Spagna

2.1.1 Il criterio della residenza e la tassazione ordinaria delle persone fisiche

Il sistema fiscale spagnolo prevede due imposte sul reddito delle persone fisiche:

- PIT (*Personal Income Tax*) per le persone fisiche residenti fiscalmente in Spagna;
- NRIT (*Non-Resident Income Tax*) per i soggetti non residenti fiscalmente nel territorio spagnolo, a cui vengono tassati solamente i redditi prodotti in Spagna.

Per poter essere considerati residenti fiscali in Spagna, e di conseguenza rientrare nella tassazione della PIT, è necessario il soddisfacimento di almeno uno tra i seguenti due criteri:

- Trascorrere almeno 183 giorni di un anno solare nel territorio spagnolo. A tal riguardo, viene specificato che anche le assenze temporanee dalla Spagna rientrano, comunque, nel conteggio e che viene fatta eccezione nel caso in cui venga dimostrata la residenza fiscale in un altro Paese. Se questo Paese è un paradiso fiscale vengono seguite delle particolari regole antielusive. Non vengono conteggiate le visite periodiche in Spagna che hanno per oggetto una collaborazione culturale e umanitaria non retribuita.
- Se la Spagna è considerata la base principale dell'attività commerciale o professionale o centro delle proprie attività e interessi. Si presume, salvo prova contraria, che un soggetto sia considerato residente fiscale in Spagna se il coniuge, non separato legalmente, e i figli minorenni risiedono all'interno del territorio spagnolo.

Nel caso di dubbi interpretativi sulla residenza fiscale di un soggetto, la Spagna, nella maggior parte dei trattati contro le doppie imposizioni da essa stipulati, considera rilevante per la residenza fiscale: casa permanente, relazioni personali ed economiche (centro degli interessi vitali), dimora abituale e nazionalità.

I soggetti, che non rispettano i requisiti sopracitati, vengono considerati non residenti in Spagna e pertanto vengono loro tassati i redditi e le plusvalenze di fonte spagnola secondo le disposizioni della NRIT, la cui aliquota generale è del 24 per cento.

Invece, le persone fisiche residenti in Spagna rientrano nella fattispecie applicativa della PIT. Dunque, un calciatore militante nella *Liga* viene considerato residente fiscale in Spagna e viene tassato secondo la disciplina della *Personal Income Tax*. Le tipologie di reddito imponibili secondo la PIT sono due:

- *Saving Taxable Income*. Questa categoria comprende:
 - Dividenti e i proventi derivanti da partecipazioni in società;
 - Interessi e redditi generati dal trasferimento di capitale a terzi;
 - Redditi derivanti da operazioni di capitalizzazione e assicurazione sulla vita e invalidità;
 - Plusvalenze generate dal trasferimento di attività.

La base imponibile di questa categoria di redditi viene tassata con aliquote progressive:

- a) Fino a 6.000 euro, 19 per cento;
- b) Oltre 6.000 euro e fino a 50.000 euro, 21 per cento;
- c) Oltre 50.000 euro, 23 per cento.

- *General Taxable Income*. La seguente categoria di redditi comprende:
 - Tutti i redditi che non siano imponibili nella categoria di *Saving Taxable Income*;
 - Plusvalenze non derivanti da cessione di attività (ad esempio le vincite alla lotteria);
 - Allocations di reddito come stabilito dalla legge spagnola;
 - Interessi e proventi derivanti dal trasferimento di capitale proprio ad una società collegata, quando il capitale supera il triplo del patrimonio netto della società stessa e per la parte corrispondente all'eccedenza.

La base imponibile della categoria di redditi *General Taxable Income* viene tassata con aliquote progressive e la *Tax Liability* può, talvolta, differire da una regione all'altra:

- a) Fino a 12.450 euro, 19 per cento;
- b) Da 12.450 euro a 20.200 euro, 24 per cento;
- c) Da 20.200 euro a 35.200 euro, 30 per cento;

d) Da 35.200 euro a 60.000 euro, 37 per cento;

e) Oltre 60.000 euro, 45 per cento.⁵⁵

La normativa fiscale spagnola prevede inoltre una precisazione per i redditi di fonte estera percepiti da un soggetto fiscalmente residente in Spagna. Tale fattispecie prevede che la PIT non si applichi per i residenti per redditi da lavoro svolti all'estero fino ad un limite di 60.100 euro se vengono soddisfatti i seguenti requisiti:

- Il contribuente deve essere fiscalmente residente in Spagna;
- Il lavoro deve essere svolto al di fuori del territorio spagnolo;
- Il lavoro deve essere svolto per una società con residenza fiscale non in Spagna;
- Se un'imposta identica o simile alla PIT viene applicata al contribuente spagnolo nel Paese in cui viene svolto il lavoro.

Nel momento in cui un calciatore viene acquistato da un club di *Liga*, esso diventa fiscalmente residente in Spagna. I compensi derivanti dal club e gli introiti per diritti di immagine e sponsor rientrano nella categoria di redditi *General Taxable Income*, pertanto viene applicata l'aliquota marginale ordinaria, considerando i redditi elevati percepiti dai calciatori, del 45 per cento.

2.1.2 La Legge Beckham e la sua evoluzione

Il 10 giugno 2005 viene emanato il *Real Decreto* n. 687/2005, confluito successivamente con delle modifiche nell'art. 93 *Ley* n. 35/2006 del 28 novembre 2006, meglio conosciuta come *Legge Beckham*. Con il *Real Decreto* n.687/2005, viene istituito un regime fiscale speciale per l'imposta sul reddito dei non residenti. L'ambito di applicazione prevede che i soggetti, che trasferiscono la propria residenza fiscale in Spagna, possono optare nel pagamento dell'imposta sul reddito come non residenti, ovvero con un'aliquota del 24 per cento. Per poter accedere al regime speciale, è necessario che vengano soddisfatti i seguenti requisiti:

⁵⁵ PWC, <https://taxsummaries.pwc.com/spain/individual/taxes-on-personal-income>.

- *Desplazamento*, ossia che il soggetto non abbia risieduto in Spagna nei 10 anni precedenti al suo nuovo trasferimento;
- È necessario che il trasferimento in Spagna avvenga come una conseguenza della stipulazione di un contratto di lavoro;
- Il lavoro deve essere svolto prevalentemente all'interno del territorio spagnolo;
- Il lavoro deve essere svolto presso una società spagnola o presso un'entità residente in Spagna, oppure presso una stabile organizzazione situata in Spagna di un'entità non residente nel territorio spagnolo;
- La prestazione oggetto del contratto di lavoro non deve essere un reddito esente dalla tassazione dei *non-resident*.⁵⁶

L'esercizio dell'opzione, se i requisiti sopracitati vengono rispettati, avviene mediante la comunicazione di voler beneficiare del regime speciale alle autorità fiscali spagnole entro 6 mesi dalla data dell'inizio del lavoro. Una volta effettuata la seguente comunicazione, il contribuente deve sottoscrivere una dichiarazione in cui stabilisce modalità, luogo e termini per la presentazione della dichiarazione dei redditi ed è inoltre necessario che essa sia conforme ai modelli di dichiarazione dei redditi previsti per l'imposta sul reddito dei non residenti. I redditi prodotti all'interno del territorio spagnolo, dai contribuenti che optano per il regime previsto dal *Real Decreto* n.687/2005, vengono quindi tassati secondo l'aliquota riservata ai non residenti, ovvero del 24 per cento. Il regime speciale produce i suoi effetti durante il periodo fiscale in cui il contribuente ha trasferito la propria residenza fiscale in Spagna e gli effetti si estendono per ulteriori 5 periodi d'imposta, a condizione che il contribuente continui a rispettare i requisiti necessari per accedere al regime. Per l'individuo, è inoltre prevista la possibilità di cessare la validità dell'opzione nei mesi di novembre e dicembre antecedenti all'anno civile in cui la rinuncia dovrebbe essere valida. Il contribuente, nel momento in cui decide di rinunciare agli effetti del regime fiscale speciale, non avrà più la possibilità di accedervi nuovamente. Il *Real Decreto* n. 687/2005 prevede inoltre che il suo contenuto sia applicabile ai periodi fiscali iniziati il 1°

⁵⁶ CORDEIRO GUERRA, *La tassazione dei calciatori in Spagna, Germania, Regno Unito ed Italia: un'analisi comparata*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale* 1/2016, Wolters Kluwer Italia.

gennaio 2004. Il *Real Decreto* è stato convertito in *Ley* n. 35/2006 del 28 novembre 2006 (art. 93) ma è conosciuto come *Ley Beckham*. David Beckham è un calciatore inglese che nell'estate del 2003 è passato dal Manchester United al Real Madrid per 37.5⁵⁷ milioni di euro ed è stato uno dei primi calciatori professionisti a usufruire del regime fiscale dei non residenti. Negli anni successivi si sono trasferiti in Spagna e hanno, quindi, avuto accesso al regime molti calciatori tra i quali anche Cristiano Ronaldo, Kakà, Benzema e Di Maria per il Real Madrid⁵⁸ ed anche Ibrahimovic e Ronaldinho per il Barcellona⁵⁹. Il *Real Decreto* n. 687/2005 era nato con lo scopo di attrarre, nel territorio spagnolo, scienziati, medici, ricercatori o personale altamente qualificato. In realtà, venne ampiamente utilizzato dai *clubs* della *Liga* per acquistare calciatori di livello mondiale, per via del vantaggio dal punto di vista fiscale. La convenienza fiscale era davvero notevole in quanto, grazie alla *Ley Beckham*, le squadre degli altri campionati avrebbero dovuto spendere, a parità di stipendio netto del calciatore, circa il 35 per cento di compenso lordo in più rispetto ad un club della *Liga*⁶⁰. Se prendiamo come esempio un calciatore che percepisce redditi di fonte spagnola per un totale di 1 milione di euro, è possibile osservare come la *Ley Beckham* garantisca un vantaggio fiscale di circa 220.000 euro, ovvero quasi un quarto del reddito lordo, rispetto al regime fiscale ordinario per i residenti in Spagna.

2004 - 2009			
Scaglione	Aliquota	Regime ordinario	<i>Ley Beckham</i>
€ 0 - € 12.450	20%	2.490 €	
€ 12.450 - € 20.200	25%	1.937 €	
€ 20.200 - € 34.000	31%	4.278 €	
€ 34.000 - € 60.000	39%	10.140 €	
Oltre € 60.000	47%	441.800 €	
Tutti redditi di fonte spagnola	24%		240.000 €
TOTALE		460.645 €	240.000 €
Risparmio Fiscale = 460.645 - 240.000 = 220.645			

TABELLA 7: VANTAGGIO FISCALE DERIVANTE DALL'APPLICAZIONE DEL REGIME SPECIALE DELLA LEY BECKHAM TRA IL 2004 E IL 2009.

⁵⁷ <https://www.transfermarkt.it/david-beckham/profil/spieler/3139>.

⁵⁸ <https://www.transfermarkt.it/real-madrid/alletransfers/verein/418>.

⁵⁹ <https://www.transfermarkt.it/fc-barcelona/alletransfers/verein/131>.

⁶⁰ CORDEIRO GUERRA, *La tassazione dei calciatori in Spagna, Germania, Regno Unito ed Italia: un'analisi comparata*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale* 1/2016, Wolters Kluwer Italia.

Nel 2009 viene apportata una modifica all'art. 93 della *Ley Beckham*, infatti la *Ley* 26/2009 del 23 dicembre 2009 stabilisce un tetto massimo di 600.000 euro su cui poter ancora beneficare del regime speciale, mentre per la parte di base imponibile in eccesso viene applicata l'aliquota marginale ordinaria (47 percento). Di conseguenza, il vantaggio fiscale, rispetto all'art. 93 *Ley* n. 35/2006 del 28 novembre 2006, si riduce ma, in ogni caso, il contribuente, che opta per il regime speciale, riesce ad ottenere un risparmio fiscale notevole rispetto alla tassazione ordinaria prevista per i residenti in Spagna.

2010 - 2015			
Scaglione	Aliquota	Regime ordinario	<i>Ley Beckham</i>
€ 0 - € 12.450	20%	2.490 €	
€ 12.450 - € 20.200	25%	1.937 €	
€ 20.200 - € 34.000	31%	4.278 €	
€ 34.000 - € 60.000	39%	10.140 €	
Oltre € 60.000	47%	441.800 €	
€ 0 - € 600.000	24%		144.000 €
Oltre € 600.000	47%		188.000 €
TOTALE		460.645 €	332.000 €
Risparmio Fiscale = 460.645 - 332.000 = 128.645			

TABELLA 8: VANTAGGIO FISCALE DERIVANTE DALL'APPLICAZIONE DEL REGIME SPECIALE DELLA LEY BECKHAM TRA IL 2010 E IL 2015.

Il 1° gennaio 2015 entra in vigore la *Ley* 26/2014 del 27 novembre 2014, che oltre ad apportare delle modifiche agli scaglioni di reddito e alle relative aliquote marginali della PIT, modifica ulteriormente la *Ley Beckham*. Il nuovo regime fiscale speciale per gli espatriati prevede che possano accedervi:

- I soggetti che non sono stati residenti in Spagna nei dieci anni precedenti al trasferimento;
- I soggetti, il cui trasferimento deriva dalla stipulazione di un contratto di lavoro (ad esclusione degli sportivi professionisti) o dall'acquisizione di una posizione nel consiglio di amministrazione di una società senza partecipazione al suo capitale o con partecipazione non superiore al 25 per cento del capitale;
- Soggetti che non ottengono entrate che si qualificerebbero come ottenute attraverso una stabile organizzazione situata in Spagna.

I contribuenti che rispettano tali requisiti possono optare tra il regime ordinario di tassazione per i residenti (PIT) oppure per una tassazione con l'aliquota generale

prevista per i NRIT (24 per cento). Il regime speciale per gli espatriati ha come oggetto i redditi e le plusvalenze di fonte spagnola ma anche, in via eccezionale, il reddito da lavoro ottenuto in tutto il mondo. Analogamente alla *Ley 26/2009* del 23 dicembre 2009, l'aliquota marginale del 24 per cento si applica sui primi 600.000 euro, mentre la parte di reddito eccedente i 600.000 euro viene tassata con l'aliquota ordinaria del 45 per cento. Ad eccezione di redditi provenienti da conti correnti esteri che vengono tassati come segue:

- Fino a 6.000 euro, 19 per cento;
- Da 6.000 euro a 50.000 euro, 21 per cento;
- Oltre 50.000 euro, 23 per cento.

Rispetto alla *Ley 26/2009* del 23 dicembre 2009, il nuovo regime fiscale speciale per gli espatriati mantiene i seguenti elementi inalterati:

- Durata. Il regime ha validità nell'anno fiscale in cui avviene il trasferimento del contribuente in Spagna e per i successivi cinque periodi fiscali;
- Modalità e tempi di accesso al regime. Il contribuente, per poter accedere al regime, deve darne comunicazione alle autorità fiscali spagnole entro i 6 mesi antecedenti al trasferimento in Spagna.
- Cessazione degli effetti del regime. Se uno dei requisiti necessari per accedere all'opzione fiscale viene meno, i contribuenti perdono il diritto di beneficiare del regime speciale per espatriati.

2015 -2020			
Scaglione	Aliquota	Regime ordinario	Regime Fiscale per Espatriati
€ 0 - € 12.450	19%	2.365,50 €	
€ 12.450 - € 20.200	24%	1.860,00 €	
€ 20.200 - € 35.200	30%	4.500,00 €	
€ 35.200 - € 60.000	37%	9.176,00 €	
Oltre € 60.000	45%	423.000,00 €	
€ 0 - € 600.000	24%		144.000,00 €
Oltre € 600.000	45%		180.000,00 €
TOTALE		440.901,50 €	324.000,00 €
		Risparmio Fiscale = 440.901,50 - 324.000,00 = 116.901,50	

TABELLA 9: VANTAGGIO FISCALE DERIVANTE DALL'APPLICAZIONE DEL REGIME SPECIALE PER ESPATRIATI TRA IL 2015 E IL 2020.

Come è possibile osservare dalla Tabella 9, il regime speciale risulta comunque vantaggioso, nonostante il risparmio fiscale (calcolato su un reddito lordo di 1

milione di euro) sia diminuito rispetto alle condizioni dei precedenti regimi (Tabella 7-8). La modifica più rilevante, con l'entrata in vigore della *Ley* 26/2014 del 27 novembre 2014, riguarda l'esclusione per gli sportivi professionisti e quindi per i calciatori, che vengono acquistati da una squadra della *Liga*. Questa esplicita esclusione degli atleti professionisti dal regime opzionale fu inevitabile, in quanto nel 2005 la *Ley* era nata con lo scopo di attrarre in Spagna *highly-skilled professionals*, ma in realtà venne utilizzata quasi esclusivamente per ingaggiare sportivi professionisti, soprattutto calciatori. Prima del 2010, tra le 2000 persone che hanno goduto della *Ley Beckham*, solamente meno del 10 per cento aveva un reddito eccedente i 600.000 euro e per la maggior parte i beneficiari erano proprio i calciatori professionisti. Questo dato suggerisce che, dopo l'esclusione dei calciatori, il regime fiscale consista, in pratica, nell'applicazione dell'aliquota del 24 per cento sui redditi di origine spagnola⁶¹. Dal 2015, i club spagnoli, come sostituti d'imposta dei propri calciatori, hanno quindi visto venire meno i vantaggi fiscali derivanti dalla *Ley Beckham* e pertanto hanno ridotto il loro potere contrattuale nelle trattative di acquisto di nuovi calciatori.

2.2 Regno Unito

2.2.1 Residenza e domicilio

I concetti di residenza e domicilio sono fondamentali per il sistema fiscale britannico. Infatti, i contribuenti sono soggetti a tassazione in UK secondo i seguenti criteri:

- Se un soggetto è residente e domiciliato, viene tassato sui redditi ovunque prodotti nel mondo e sulle plusvalenze (*the arising basis*), a prescindere dalla circostanza in cui essi vengano utilizzati in UK.
- Se un soggetto è non residente viene tassato solo sul reddito di fonte UK ma non sulle plusvalenze, a meno che non provengano da una società con proprietà nel Regno Unito.

⁶¹ MORENO, LÓPEZ, *Brain drain tax vs. brain gain benefits: general thoughts from a Spanish perspective*, Annals FLB – Belgrade Law Review, Year LXVII, 2019, No. 4.

- Se un individuo è residente nel Regno Unito, ma non domiciliato, esso potrà optare per una tassazione su tutti i redditi prodotti nel mondo (*the arising basis*) oppure in base ai redditi rimessi nel Regno Unito (*the remittance basis*).

Per quanto riguarda la residenza, fino al 2013, ci si basava sul concetto di “Principio di residenza ordinaria”, ovvero si stabiliva se un individuo era residente in Regno Unito basandosi su precedenti sentenze della giurisprudenza oppure secondo la prassi di *Her Majesty’s Revenue and Customs* (HMRC)⁶². Il 6 aprile 2013 è stato abolito il “principio di residenza ordinaria” ed è entrato in vigore lo *statutory residence test* (SRT)⁶³. Esso prevede che un individuo venga considerato residente fiscale in UK per un anno fiscale se soddisfa l’*Automatic Residence Test* oppure il *Sufficient Tie Test*; al contrario, se nessuno tra i suddetti test viene superato, il soggetto è considerato non residente nel Regno Unito. Per superare l’*Automatic Residence Test*, l’individuo deve rispettare almeno uno dei criteri del “Test automatico nel Regno Unito” e non ne deve rispettare alcuno sul “Test automatico all’estero”.

- Test automatici nel Regno Unito:
 - Il soggetto trascorre almeno 183 giorni dell’anno fiscale nel Regno Unito. Un individuo viene considerato presente, e quindi il giorno viene conteggiato, se si trova in UK alla fine della giornata, a meno che non fosse lì per circostanze eccezionali. Tali eccezioni vengono sottoposte ad una addizionale *deeming rule*, in cui viene esaminata la presenza di legami e la base di residenza in UK nei tre esercizi fiscali precedenti. Con l’applicazione della *deeming rule*, ogni giorno eccedente 30 giorni verrà conteggiato come necessario a raggiungere i 183 previsti per la residenza in UK. Se la condizione non si verifica, si passa al punto successivo;

⁶² È un dipartimento governativo non ministeriale del Regno Unito, fondato il 18 aprile 2015 dalla fusione di Agenzia delle Entrate e delle dogane e di accise di Sua Maestà. «HMRC è responsabile per la riscossione delle imposte, per il pagamento di alcuni di sussidi statali e l’amministrazione di altri regimi regolatori tra cui il salario minimo nazionale.» Fonte: https://it.wikipedia.org/wiki/HM_Revenue_and_Customs.

⁶³ PWC, <https://taxsummaries.pwc.com/united-kingdom/individual/residence>.

- La dimora abituale dell'individuo si trova in Regno Unito per almeno 91 giorni nell'anno fiscale. Se il requisito non viene soddisfatto, è necessario analizzare la condizione successiva;
 - L'individuo lavora nel Regno Unito a tempo pieno⁶⁴ per un periodo di 365 giorni all'anno e nel periodo in esame non vi sono significative interruzioni lavorative. Come visto in precedenza, se nemmeno questo requisito viene soddisfatto, si deve considerare il punto successivo;
 - Il soggetto muore nell'anno fiscale in cui si era automaticamente residenti nei tre anni precedenti alla morte e in cui il soggetto possedeva un'unità immobiliare ad uso abitativo in Regno Unito. Se nemmeno questo requisito viene soddisfatto, l'individuo viene considerato non residente in UK, a meno che soddisfi il *Sufficient Tie test*.
- Test automatici all'estero: se almeno uno dei requisiti del test automatico nel Regno Unito viene soddisfatto, è necessario, ai fini della determinazione per la residenza in UK, che il soggetto non soddisfi alcuna condizione del test automatico all'estero:
 - L'individuo è stato residente in UK in uno o tre anni fiscali precedenti ed ha trascorso meno di 16 giorni nel Regno Unito nell'anno fiscale in questione;
 - Se l'individuo non era residente in UK in alcuno dei tre anni fiscali precedenti ed ha trascorso meno di 46 giorni nel Regno Unito nell'anno in questione;
 - Se il soggetto lavora all'estero a tempo pieno nell'anno in questione e trascorre meno di 31 giorni di lavoro⁶⁵ e meno di 91 giorni (anche non lavorando) in UK, sempre nello stesso anno di riferimento;
 - Se l'individuo muore nell'anno fiscale in cui non era residente nel Regno Unito in nessuno dei due anni precedenti alla morte e che abbia trascorso meno di 46 giorni in UK nell'anno in questione.

⁶⁴ Per lavoro a tempo pieno viene intesa un'occupazione di 35 o più ore settimanali.

⁶⁵ In questo caso per giorno di lavoro si intende che il soggetto lavori per almeno 3 ore nella giornata.

Il *Sufficient Ties Test* viene utilizzato nel momento in cui un individuo non ha superato l'*Automatic Residence Test*. Il *Sufficient Ties Test* serve per individuare i legami sufficienti per essere considerato residente nel Regno Unito. Per legami si intendono i collegamenti con il Regno Unito che coinvolgano, per 90 giorni, famiglia, alloggio e lavoro oppure se il territorio britannico è il luogo in cui il soggetto trascorre la maggior parte del tempo. All'aumentare dei giorni trascorsi in UK dal soggetto, minori saranno i legami necessari al superamento del *Sufficient Ties Test*.

Il domicilio, ai fini dell'imposta personale⁶⁶, di un soggetto si distingue in tre tipologie: il domicilio di origine, il domicilio di dipendenza e il domicilio di scelta.

Il *domicile* d'origine di norma si caratterizza per essere il paese in cui l'individuo è nato e in alcuni casi può essere considerato il domicilio del padre o della madre. Ad esempio, se un individuo ha la famiglia che proviene dall'Italia e continua ad avere legami con il territorio italiano, esso verrà considerato come domiciliato in Italia, anche se ha risieduto in Regno Unito per qualche anno, a condizione che possa dimostrare ad HMRC il futuro ritorno in Italia.

Il *domicile* di dipendenza assume una rilevanza marginale poiché interessa solamente i minori di 16 anni e i soggetti con capacità mentali limitate. In questo caso, per i soggetti sopracitati, il domicilio corrisponde a quello del genitore e/o del tutore.

Il *domicile* di scelta si definisce come la presenza fisica e la volontà di risiedere in Regno Unito per un periodo di tempo limitato o permanente. È necessario che l'intenzione di risiedere volontariamente nel territorio britannico sia chiara e precisa (*settled*).⁶⁷

⁶⁶ È importante precisare che un contribuente, che non è residente e nemmeno domiciliato in Regno Unito ai fini dell'imposta personale sul reddito, potrebbe essere considerato domiciliato ai fini della successione (*Inheritance Tax*). I requisiti per il domicilio ai fini successori, pertanto, sono differenti da quelli per essere ritenuto *domiciled* ai fini dell'imposta personale. Una persona è domiciliata ai fini della *Inheritance Tax* se alternativamente A) è stato domiciliato in Regno Unito nei 3 anni antecedenti alla morte. B) è stato residente almeno 15 degli ultimi 20 anni e almeno uno nei 4 antecedenti alla morte. C) sia stato residente e domiciliato in UK nei 2 anni prima della morte.

⁶⁷ SCHIAVONE, *Il resident non domiciled inglese. Aspetti teorici, profili critici e soluzioni operative nel contesto pre- e post Brexit*, in *Novità Fiscali*, III, 2019, p. 129-134.

Ai fini di definire se un soggetto è domiciliato in UK, è quindi fondamentale valutare la sua intenzione di stabilirsi nel territorio britannico. HMRC è incaricata, pertanto, alla verifica e valutazione dello stato di domicilio per un soggetto.

Nell'aprile 2017 è stato introdotto il concetto di *deemed domicile*, cioè il domicilio presunto. Un contribuente, che ha risieduto in Regno Unito per almeno 15 dei 20 anni fiscali precedenti, viene considerato *deemed domicile* e pertanto, non può optare per il regime della *remittance*, quindi verrà tassato sulla base dei redditi prodotti in tutto il mondo.

Un calciatore, che si trasferisce in UK per disputare il campionato di *Premier League* inglese, secondo quanto detto finora, verrà considerato residente nel territorio britannico poiché, solitamente, la permanenza del calciatore nel Paese è superiore a 183 giorni. Per quanto riguarda il *domicile* dell'atleta, invece, sarà necessario verificare i criteri del domicilio d'origine, di scelta oppure il *deemed domicile*. Pertanto, si prospettano due scenari differenti a seconda che il calciatore venga considerato domiciliato in UK oppure che non lo sia. Nel primo caso il professionista è sia residente che domiciliato in Regno Unito e quindi i suoi redditi e le sue plusvalenze prodotti in tutto il mondo verranno tassati secondo il principio *arising basis*. Invece, se il contribuente si configura come residente ma non domiciliato in UK, esso avrà la possibilità di optare tra la tassazione, dei propri guadagni e plusvalenze, secondo le modalità previste per i residenti domiciliati oppure potrà scegliere il regime della *remittance basis*.

Un giocatore professionista, che milita nel campionato di Premier League inglese, secondo la disciplina *Income Tax (Entertainers and Sportsmen) Regulations*⁶⁸, sarà considerato fiscalmente come un lavoratore subordinato, quindi titolare di redditi da lavoro dipendente e perciò tassato dal sistema fiscale britannico su tutti i compensi di fonte inglese ma anche sui bonus percepiti in tornei o premi in denaro.

⁶⁸ È la normativa inglese, entrata in vigore il 1° maggio 1987 poi modificata nel corso degli anni, che regola la tassazione degli sportivi e degli artisti. Fonte: CORDEIRO GUERRA, *La tassazione dei calciatori in Spagna, Germania, Regno Unito ed Italia: un'analisi comparata*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale* 1/2016, Wolters Kluwer Italia.

2.2.2 The arising basis

I redditi e le plusvalenze in tutto il mondo del contribuente residente e domiciliato in Regno Unito, oppure del residente non domiciliato, che opta per il regime ordinario, vengono tassati applicando aliquote progressive previste dalla *arising basis*. Allo stesso modo, viene tassato il soggetto non residente solamente per i redditi prodotti nel Regno Unito. La base imponibile viene determinata sottraendo, dal reddito totale del contribuente⁶⁹, detrazioni ed indennità previste dal sistema fiscale britannico. Tra le indennità, la più importante è la *personal allowance* che ammonta a 12.500 GBP⁷⁰. Tale indennità non può essere richiesta da individui che utilizzano la *remittance basis* oppure da chi ha un reddito superiore a 100.000 GBP⁷¹, pertanto, è ragionevole ritenere che la *personal allowance* non possa essere richiesta dai calciatori di Premier League inglese, in considerazione del fatto che usualmente gli stipendi percepiti dagli tali atleti sono superiori a 100.000 GBP all'anno.

	Aliquote	Scaglioni GBP	Scaglioni EUR
Starting rate for savings	0%	da 0 GBP a 5.000 GBP	da 0 EUR a 5.509 EUR
Basic rate	20%	da 0 GBP a 37.500 GBP	da 0 EUR a 41.321 EUR
Higher rate	40%	da 37.501 GBP a 150.000 GBP	da 41.320 EUR a 165.279 EUR
Additional rate	45%	Oltre 150.000 GBP	Oltre 165.279 EUR

TABELLA 10: *THE ARISING BASIS*.⁷²

È opportuno precisare che l'aliquota marginale dello 0 per cento è applicabile esclusivamente agli *saving incomes*, invece tutti gli altri redditi rientrano nello scaglione di reddito "*Basic rate*", a cui, pertanto, viene applicata un'aliquota marginale del 20 per cento.

⁶⁹ Costituito da tutte le fonti di reddito e investimento del soggetto.

⁷⁰ Corrispondenti, in data 14 luglio 2020, a 13.773,86 euro. Fonte: <https://www.xe.com/>.

⁷¹ Corrispondenti, in data 14 luglio 2020, a 110.204,75 euro. Fonte: <https://www.xe.com/>.

⁷² La colonna relativa agli "Scaglioni EUR" corrisponde alla conversione in euro degli importi della colonna "Scaglioni GBP" alla data 14 luglio 2020 dal sito: <https://www.xe.com/>.

2.2.3 The remittance basis: il regime dei “res non-dom” e la sua evoluzione

Gli individui residenti ma non domiciliati nel Regno Unito hanno la possibilità di fruire del regime dei “res non-dom”, che consiste nella tassazione dei redditi di fonte UK con aliquote ordinarie, mentre per i redditi e le plusvalenze provenienti dall'estero è prevista una tassazione solo nella misura in cui essi vengono rimessi in Regno Unito. Quindi, detto in altri termini, gli utili e i redditi esteri non rimessi in UK non saranno oggetto di tassazione britannica. Con il termine *remittance* viene inteso «trasporto, il trasferimento, la ricezione e l'utilizzo di qualsiasi tipologia di bene, liquido ed illiquido, in UK, direttamente od indirettamente (ad es. a persone correlate).»⁷³. Il meccanismo fiscale della base di rimessa è poco comune a livello mondiale. Originariamente il regime dei “res non dom” prevedeva che i redditi di fonte estera non venissero accertati e venissero tassati in capo al residente non domiciliato solamente per i redditi esteri rimessi o goduti nel Regno Unito. Una prima modifica al regime è avvenuta con il Finance Act del 2008, in cui è stata introdotta una *flat tax* di 30.000 GBP per i residenti non domiciliati di lunga durata, ovvero per gli individui residenti in Regno Unito almeno 7 dei precedenti 9 anni fiscali. Il 6 aprile 2012 è stato introdotto il pagamento di 50.000 GBP per i residenti non domiciliati di “lunghissima durata”, cioè per coloro che sono stati residenti in UK per almeno 12 dei 14 precedenti anni fiscali. Un'ulteriore evoluzione del regime è avvenuta il 6 aprile 2017 e prevede che, nel momento in cui un individuo è stato residente nel Regno Unito per almeno 15 dei 20 precedenti esercizi fiscali, esso verrà considerato *deemed domiciled*, pertanto non potrà più beneficiare del regime della *remittance basis* e verrà tassato secondo il principio fiscale della *arising basis*. Un esempio della situazione potrebbe essere un bambino che è cresciuto con genitori non domiciliati in Inghilterra e quindi in età adulta verrà considerato *deemed domiciled*, perciò tassato dal fisco inglese per tutti i redditi prodotti nel mondo. Ad oggi, per poter accedere al regime dei “res non dom”, è necessario richiedere la *remittance basis* all'HMRC oppure ad un consulente fiscale. Inoltre, è necessario compilare ogni

⁷³ SCHIAVONE, *Il resident non domiciled inglese. Aspetti teorici, profili critici e soluzioni operative nel contesto pre- e post Brexit*, in *Diritto tributario internazionale e dell'UE*, marzo 2019, p. 129-134.

anno un apposito allegato da inserire nella dichiarazione fiscale e infine indicare, sempre in dichiarazione dei redditi, la parte di reddito che verrà rimessa in UK. Nel caso in cui un soggetto non intenda fruire del regime per un anno fiscale, i redditi accumulati precedentemente per essere rimessi in UK, devono essere sottoposti a tassazione ordinaria. Gli individui idonei a poter fruire della *remittance basis* sono:

- 1) I residenti non domiciliati (o non *deemed domiciled*) in Regno Unito che pagano annualmente, se necessario, la *remittance basis charge* (RBC).
- 2) I residenti non domiciliati in UK che hanno redditi e utili esteri, inferiori a 2.000 GBP, non rimessi all'interno del paese. La *remittance* viene applicata in maniera automatica e non è necessario che venga fatta alcuna richiesta formale per accedere al regime. In questo caso i redditi di fonte non UK non vengono tassati dal fisco britannico.
- 3) I residenti non domiciliati in UK che sono stati residenti nel Regno Unito per un periodo non superiore a 6 anni dei 9 precedenti, o coloro che hanno meno di 18 anni, oppure coloro che non hanno alcuna fonte di reddito o di guadagno nel Regno Unito e non rimettono alcun reddito o guadagno di fonte non-UK all'interno del Paese.

La RBC è una *flat tax* prevista per i residenti non domiciliati di lunga durata che intendono continuare ad avvalersi del regime della *remittance basis*, il cui importo è variabile a seconda di quanto l'individuo sia rimasto residente fiscale nel Regno Unito. La RBC viene considerata come è una sorta di anticipo d'imposta su redditi e guadagni di fonte estera e il pagamento di essa non viene considerato come reddito rimesso in UK. Essa ammonta a:

- 30.000 GBP se il contribuente è stato residente fiscale in Regno Unito per 7 degli ultimi 9 anni.
- 60.000 GBP se il contribuente è stato residente fiscale in Regno Unito per 12 degli ultimi 14 anni.

Tuttavia, per i contribuenti di cui al punto 1) è prevista la possibilità del pagamento della RBC, mentre per i soggetti di cui ai punti 2) e 3) non è previsto l'addebito per la *remittance basis charge*.⁷⁴

Il regime, oltre al vantaggio di non tassare i redditi non-UK non rimessi all'interno del Paese, permette anche che vi siano esenzioni su effetti personali e su beni di valore inferiore a 1.000 GBP e anche per i beni portati in Regno Unito per riparazioni per meno di 275 giorni o per esposizioni pubbliche. Inoltre, per i residenti non domiciliati, è prevista la possibilità di effettuare *non-taxable remittance* per finanziare imprese presenti nel territorio britannico. Infatti, è possibile investire illimitatamente in società azionarie e attività commerciali tramite azioni, titoli o prestiti rispettando, tuttavia, delle regole per la rimessa del finanziamento. Questa è una fattispecie fiscale molto favorevole per un *res non dom* che intende avviare o continuare i propri affari commerciali in UK. Tra gli svantaggi del regime, per i soggetti di cui al punto 1), vi è la rinuncia ad alcune indennità e all'esenzione annuale CGT⁷⁵. Di conseguenza, il regime dei "res non dom" si configura come un meccanismo che consente una pianificazione fiscale nel lungo periodo.

Un individuo di un Paese estero che decide di risiedere in UK è ovviamente considerato un residente non domiciliato e pertanto può optare per il regime fiscale della *remittance*. Allo stesso modo un calciatore *non-UK domiciled* che si trasferisce in un club di *Premier League* inglese diventa residente non domiciliato in Inghilterra e perciò può sfruttare il regime della *remittance basis*, per far sì che i redditi e i capital gains di fonte estera non vengano tassati dal fisco inglese. Ibrahimovic è un calciatore svedese che nel luglio 2016 è passato dal Paris Saint Germain al Manchester United⁷⁶. Con il suo approdo in *Premier League*, Ibrahimovic è diventato un residente non domiciliato in Inghilterra e quindi ha potuto beneficiare del regime previsto per i "res non dom". All'epoca del trasferimento, lo svedese aveva un patrimonio stimato di 114 milioni di dollari e percepiva annualmente 30,4 milioni di dollari di introiti oltre ai 7 a stagione che

⁷⁴ PWC, <https://taxsummaries.pwc.com/united-kingdom/individual/taxes-on-personal-income>.

⁷⁵ Capital Gain Tax, cioè l'imposta sulle plusvalenze. Fonte: <https://taxsummaries.pwc.com/united-kingdom/individual/other-taxes>.

⁷⁶ <https://www.transfermarkt.it/zlatan-ibrahimovic/profil/spieler/3455>.

gli versava lo United. Ibrahimovic possiede numerosi accordi di sponsorizzazione all'estero, come ad esempio con la casa automobilistica svedese Volvo, la marca di abbigliamento sportivo della Nike e la Vitamin Well con sede in Svezia. Quindi, non rimettendo questi redditi esteri in Inghilterra, Ibrahimovic ha potuto usufruire dell'esenzione fiscale della *remittance* e conseguire un notevole risparmio fiscale, pari a circa 3,15 milioni di dollari all'anno⁷⁷.

2.3 Germania

2.3.1 *Residenza e imposta sul reddito delle persone fisiche*

In Germania, le persone fisiche residenti vengono tassate sul reddito ovunque prodotto, mentre i non residenti vengono tassati, solitamente attraverso una ritenuta alla fonte, solo sul reddito prodotto da esse all'interno del territorio tedesco. Ai fini della residenza fiscale, un individuo viene considerato residente fiscale in Germania se occupa un immobile nel territorio tedesco in modo duraturo e permanente, oppure se ha la propria dimora abituale, in cui soggiorna in maniera non temporanea per un periodo di tempo superiore a 6 mesi dell'anno d'imposta. In caso di dubbi interpretativi, la nazionalità del soggetto in questione non si configura come un elemento rilevante ai fini della residenza fiscale in Germania. Solitamente, in caso di dubbio sulla residenza, si considera rilevante il Paese in cui il contribuente ha il centro dei propri interessi vitali, sia di carattere personale che economico.

Il sistema fiscale tedesco prevede che la base imponibile dell'imposta personale sul reddito possa essere costituita da entrate di una delle seguenti sette categorie:

- Agricoltura e selvicoltura;
- Commercio e affari;
- Professioni indipendenti;
- Lavoro subordinato;

⁷⁷ ELPHICK, *How athletes will be affected by the UK's changes to "non-dom" tax rules*, in *Law in Sport*, 2016, <https://www.lawinsport.com/topics/item/how-athletes-will-be-affected-by-the-uk-s-changes-to-non-dom-tax-rules>.

- Investimenti di capitale;
- Rendite e diritti d'autore;
- Altre entrate.

Tutte le entrate lorde, rientranti nelle categorie appena citate, percepite dal contribuente in un anno fiscale, concorrono a formare la base imponibile. Il reddito lordo viene ridotto per le spese correlate alla generazione dell'entrata durante lo stesso periodo fiscale ed inoltre è prevista la possibilità che le perdite in una delle sette categorie, con l'unica eccezione per gli investimenti di capitale, possano essere compensate integralmente con i redditi positivi di altre categorie. Il sistema fiscale tedesco prevede un la tassazione delle persone fisiche con aliquote progressive e degli scaglioni di reddito differenti, a seconda che si tratti di un singolo contribuente oppure di contribuenti coniugati⁷⁸:

- Singolo contribuente:
 - a) Fino a 9.408 euro, 0 percento;
 - b) Da 9.408 euro a 57.051 euro, 14 percento;
 - c) Da 57.051 euro a 270.500 euro, 42 percento;
 - d) Oltre 270.500 euro, 45 percento.
- Contribuenti coniugati:
 - a) Fino a 18.816 euro, 0 percento;
 - b) Da 18.816 euro a 114.102 euro, 14 percento;
 - c) Da 114.102 euro a 541.000 euro, 42 percento;
 - d) Oltre 541.000 euro, 45 percento;

Il sistema fiscale tedesco prevede, inoltre, dei supplementi d'imposta sul reddito. Uno di questi è l'imposta di solidarietà, cioè un prelievo fiscale del 5,5 percento su tutte le imposte sul reddito individuali allo scopo di utilizzare i fondi raccolti per migliorare le condizioni economiche e le infrastrutture di alcune regioni tedesche. Tuttavia, l'imposta di solidarietà, a partire dal 2021, verrà parzialmente abolita. Infatti, il governo tedesco, il 20 agosto 2019, con un disegno di legge, ha previsto che, a partire dall'anno fiscale 2021, i singoli contribuenti e i contribuenti coniugati, con onere fiscale rispettivamente inferiore a 16.956 euro e 33.912

⁷⁸ Detta anche *Splitting Tarif*.

euro⁷⁹, siano esenti dal pagamento dell'imposta di solidarietà. Il disegno di legge prevede anche che, fino ad un reddito lordo di 109.451 euro per il singolo contribuente e 221.375 euro per il contribuente coniugato, il supplemento d'imposta venga riscosso parzialmente, ovvero con aliquota inferiore al 5,5 per cento. Al contrario, i soggetti, che superano i suddetti limiti di reddito lordo, contribuiranno versando il 5,5 per cento, allo stesso modo di quanto previsto prima del disegno di legge del 2019.⁸⁰

2.3.2 *Kirchensteuer e il caso Luca Toni*

La *Kirchensteuer* è un'imposta ecclesiastica entrata in vigore nel XIX secolo e che trova applicazione nell'art. 137 della Costituzione di Weimar⁸¹. Essa prevede che le comunità cattoliche, protestanti, ebreo o, in generale qualsiasi associazione religiosa riconosciuta in Germania, abbiano il potere di riscuotere un supplemento d'imposta sul reddito dei contribuenti "credenti". I destinatari sono tutti i residenti fiscali in Germania che si registrano attraverso un'autodichiarazione come "credenti". Se un soggetto intende esimersi dal pagamento della *Kirchensteuer* deve dichiararsi "ateo" oppure dichiarare l'abbandono del proprio credo attraverso una dichiarazione ufficiale, con la conseguenza che il soggetto rinuncia a qualsiasi atto religioso, ad eccezione dell'estrema unzione. La base imponibile è costituita dall'imposta sul reddito del contribuente e corrisponde ad una tariffa del 9 per cento, ad eccezione dei Lander della Baviera e di Baden-Württemberg dove l'aliquota è dell'8 per cento. L'imposta viene accertata e riscossa dalle autorità tedesche e il mancato pagamento costituisce, dal 2012 con il decreto della Conferenza Episcopale Cattolica tedesca, il pretesto per considerare gli evasori fiscali della *Kirchensteuer* come non più cattolici. Di conseguenza, quando un calciatore deve trasferirsi in Bundesliga deve tenere in considerazione anche l'eventuale *Kirchensteuer* nel

⁷⁹ Ovvero, i soggetti con un reddito lordo pari a circa 73.874 euro per il singolo contribuente e 151.990 euro per il contribuente coniugato.

⁸⁰ PWC, <https://taxsummaries.pwc.com/germany/individual/taxes-on-personal-income>.

⁸¹ CORDEIRO GUERRA, *La tassazione dei calciatori in Spagna, Germania, Regno Unito ed Italia: un'analisi comparata*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale* 1/2016, Wolters Kluwer Italia.

caso in cui esso si dichiara credente. Tuttavia, dichiarandosi ateo, il calciatore residente in Germania può godere dell'esenzione dalla tassa ecclesiastica e quindi di un vantaggio dal punto di vista fiscale. Uno dei calciatori che ha voluto usufruire di tale vantaggio è stato Luca Toni⁸². Nel 2007 il calciatore italiano si è trasferito in Germania, passando dalla Fiorentina al Bayern Monaco. Al suo arrivo il calciatore ha deciso di registrarsi come "ateo", perciò Toni non risultava essere un soggetto passivo della *Kirchensteuer*. Il suo caso è divenuto rilevante per il fatto che il fisco tedesco abbia chiesto al calciatore italiano il versamento di 1.7 milioni di euro⁸³ per l'imposta ecclesiastica non pagata durante la sua permanenza in Germania. Toni, accusato di evasione fiscale, ha quindi presentato ricorso in tribunale in quanto, secondo la sua versione, il suo *status* di "ateo" è stato erroneamente cambiato in "credente". Nel 2015 il giudice Hans-Werner Wolf, nel primo grado della sentenza, ha proposto un accordo alle parti coinvolte. Esso prevedeva che Luca Toni pagasse 700.000 euro, il Bayern Monaco 500.000 euro e i commercialisti tedeschi del calciatore, all'epoca della sua permanenza in Germania, 500.000 euro. La società calcistica bavarese ha rifiutato i termini dell'accordo poiché il contratto di lavoro con Toni era ormai estinto e pertanto ogni contenzioso sarebbe stato da ritenersi chiuso. Il 23 dicembre 2015 la Corte d'appello di Monaco ha emesso una sentenza definitiva: Toni avrebbe dovuto versare 450.000 euro, mentre i commercialisti tedeschi avrebbero dovuto versare un risarcimento danni al calciatore italiano corrispondente alla somma di 1.25 milioni di euro⁸⁴.

⁸² Luca Toni è un dirigente sportivo, che è stato in attività come calciatore fino alla stagione 2016/17. Ha giocato per il Bayern Monaco dal 2007 al 2011. Fonte: <https://www.transfermarkt.it/luca-toni/transfers/spieler/5980>.

⁸³ Il calciatore è stato accusato di evasione fiscale per 3 anni fiscali di *Kirchensteuer* non versata. Infatti, ogni anno avrebbe dovuto versare 500.000 euro e inoltre sono stati aggiunti 200.000 euro di interessi.

⁸⁴ REDAZIONE ECONOMIA, *Luca Toni e la tassa non pagata in Germania. Lui: sono innocente*, in Corriere della Sera, 2015.

2.4 Francia

2.4.1 Residenza e imposta sul reddito delle persone fisiche

Secondo la nozione di diritto francese, un soggetto è considerato domiciliato in Francia se rispetta almeno uno dei seguenti criteri:

- La dimora abituale dell'individuo o della sua famiglia si trova in Francia oppure se la Francia è il luogo in cui principalmente soggiorna. Si considera un periodo di permanenza nel territorio francese di almeno sei mesi;
- L'individuo svolge attività professionali prevalentemente nel Paese francese;
- La Francia è il centro degli interessi economici della persona.

Se un soggetto viene considerato residente sia in Francia che in un altro Paese, ai fini della determinazione della residenza fiscale, si utilizza il metodo del “*tie-breaker*”. Ovvero si seguono una serie di criteri in ordine decrescente. Tali criteri sono: la casa permanente del soggetto, le sue relazioni personali ed economiche, la dimora abituale, la nazionalità e infine, se non si riesce a determinare la sua residenza con le condizioni appena citate, la decisione spetta alle autorità competenti.

Un individuo considerato domiciliato in Francia viene tassato, attraverso la *Personal Income Tax* (PIT), sui redditi da esso prodotti in tutto il mondo, invece un non domiciliato viene tassato dal fisco francese solo per quanto riguarda i redditi provenienti dalla Francia. La PIT francese prevede delle aliquote progressive che variano dallo 0 per cento fino al 45 per cento e la situazione fiscale varia anche a seconda che il contribuente sia single, sposato oppure divorziato con figli a carico. Un singolo contribuente viene tassato come quanto segue:

- a) Fino a 9.807 euro, 0 per cento;
- b) Da 9.807 euro a 27.086 euro, 14 per cento;
- c) Da 27.086 euro a 72.617 euro, 30 per cento;
- d) Da 72.617 euro a 153.783, 41 per cento;
- e) Oltre 153.783 euro, 45 per cento.

Inoltre, è prevista una sovrattassa del 3 per cento per singoli contribuenti con reddito superiore a 250.000 euro oppure per coniugi con reddito superiore a 500.000 euro. L'imposta aggiuntiva diventa del 5 per cento per un single con

reddito superiore a 500.000 euro o per una coppia con oltre 1 milione⁸⁵. In considerazione di ciò, un calciatore professionista, che gioca nel campionato della *Ligue 1* francese, sarà soggetto a tassazione dei propri compensi con aliquota marginale del 50 per cento.

2.4.2 *Inbound Assignee Regime*

Per poter accedere al regime francese dell'*inbound assignee*, secondo l'art. 155 B del French Tax Code, è necessario che un individuo rispetti due condizioni:

- Non sia stato residente fiscale in Francia nei 5 precedenti esercizi;
- Possa essere considerato residente fiscale al momento del suo trasferimento in Francia.

Il lavoratore "in entrata", applicando il regime, ha possibilità di fruire di alcune esenzioni fiscali:

- Un'esenzione sul *prime d'importation*, cioè sul bonus ingresso, che copre i costi sostenuti per l'insediamento in Francia e che viene valutato su base forfettaria in relazione al contratto di lavoro stipulato con la società francese. L'esenzione può arrivare fino al 30 per cento del reddito lordo annuale.
- Esenzione applicabile alla parte di stipendio corrispondente a prestazioni lavorative eseguite all'estero. Nel caso di un calciatore arrivato in *League 1*, essa corrisponde alle competizioni europee o internazionali giocate dal club di appartenenza fuori dalla Francia.
- Esenzione fiscale applicabile al 50 per cento del reddito di provenienza estera.

L'esenzione sul bonus ingresso è però limitata sotto l'aspetto quantitativo. Infatti, il reddito imponibile del lavoratore, dopo aver dedotto il bonus d'ingresso, non deve essere inferiore alla remunerazione offerta ad un lavoratore francese di una società comparabile. Questo confronto di salari prende il nome di *remuneration de reference*. Al contrario se è superiore, la differenza, tra reddito imponibile

⁸⁵ PWC, <https://taxsummaries.pwc.com/france/individual/taxes-on-personal-income>.

(dedotto del bonus ingresso) e lo stipendio comparato, viene aggiunta al reddito imponibile del lavoratore in entrata.⁸⁶

Oltre a quanto detto finora, il contribuente che fruisce dell'*Inbound Assignee Regime* deve optare per una tra le due seguenti limitazioni:

- Il massimale complessivo di esenzione. Infatti, il totale del reddito esente, per gli effetti dell'applicazione del regime, non può superare il 50 per cento del reddito lordo.
- Il limite del 20 per cento della parte di reddito corrispondente alle prestazioni lavorative svolta all'estero, senza considerare l'esenzione del *prime d'importation*.

La durata del regime è di 8 anni fiscali a partire dall'anno d'arrivo, mentre è di 5 per i residenti che hanno ottenuto la residenza fiscale in Francia prima del 6 luglio 2016.⁸⁷

⁸⁶ KURZAJ, *What about Neymar's French tax situation?*, in LinkedIn, 2017.

⁸⁷ PWC, <https://taxsummaries.pwc.com/france/individual/taxes-on-personal-income>.

Capitolo III Altri regimi fiscali rilevanti in Europa

3.1 Portogallo

3.1.1 *Residenza e imposta sul reddito delle persone fisiche*

Il criterio della residenza fiscale portoghese, secondo la legislazione in vigore dal 2015, si basa sul soddisfacimento di almeno uno dei seguenti criteri:

- Quando un individuo risiede per almeno 183 giorni, anche non consecutivamente, in Portogallo in un anno fiscale;
- Quando un individuo risiede per meno di 183 giorni in un determinato anno fiscale ma, al 31 dicembre, possiede una casa in Portogallo e dimostra l'intenzione di mantenerla e occuparla come residenza abituale.

Analogamente agli altri Paesi precedentemente analizzati, il Portogallo tassa i residenti con aliquote progressive sul reddito prodotto sia nel territorio portoghese che all'estero. Invece, i soggetti non residenti vengono tassati forfettariamente con un'aliquota del 25 per cento solo sui redditi di fonte portoghese. L'imposta sul reddito di una persona fisica residente in Portogallo è la seguente:

- a) fino a 7.112 euro, 14,5 per cento;
- b) da 7.112 euro a 10.732 euro, 23 per cento;
- c) da 10.732 euro a 20.322 euro, 28,5 per cento;
- d) da 20.322 euro a 25.075 euro, 35 per cento;
- e) da 25.075 euro a 36.967 euro, 37 per cento;
- f) da 36.967 euro a 80.882 euro, 45 per cento;
- g) Oltre 80.882 euro, 48 per cento.

Inoltre, per i contribuenti con reddito imponibile superiore ad 80.000 euro, è prevista un'imposta addizionale che varia tra il 2,5 e il 5 per cento.⁸⁸

⁸⁸ PWC, <https://taxsummaries.pwc.com/portugal/individual/taxes-on-personal-income>.

3.1.2 Regime dei Non-Habitual tax residents

Il regime dei residenti non abituali è stato introdotto nel 2009 e il suo fine è quello di attirare in Portogallo personale che svolge attività *high value*. Coloro che vogliono beneficiare del regime devono svolgere una professione rientrante in un elenco stilato dal governo portoghese. Tra esse vi sono⁸⁹:

- Architetti e ingegneri;
- Artisti, attori e musicisti;
- Medici e dentisti;
- Psicologi;
- Professori;
- Liberi professionisti;
- Investitori, direttori e manager.

Oltre al requisito della professione, per poter accedere al regime, è necessario che il soggetto non sia stato residente fiscale in Portogallo negli ultimi 5 periodi fiscali. Se rispettati tali requisiti, l'individuo deve registrarsi presso l'ufficio imposte portoghese come residente fiscale in Portogallo e deve fare richiesta di accesso al regime sul Treasury Portal entro il 31 marzo⁹⁰. Il regime prevede che, solo per le categorie di redditi A e B⁹¹, venga applicata una tassazione forfettaria del 20 per cento sui redditi di fonte portoghese. Per quanto riguarda salari, pensioni, proventi da locazione o dividendi di fonte estera, previa analisi di un consulente fiscale portoghese, essi saranno tassati con un'aliquota del 28 per cento. I calciatori professionisti non rientrano tra le professioni elencate per poter fruire del regime, tuttavia i *clubs* portoghesi potrebbero sfruttare il regime dei residenti non abituali per attrarre personale dirigenziale e staff di livello internazionale con costi contenuti rispetto all'assunzione, alle medesime condizioni, di personale portoghese o senza requisiti di accesso al regime.

⁸⁹ <https://taxsummaries.pwc.com/portugal/individual/other-tax-credits-and-incentives>.

⁹⁰ La richiesta viene fatta in via telematica.

⁹¹ La categoria di redditi A corrisponde ai redditi da lavoro dipendente, mentre la B ai redditi da lavoro autonomo.

3.1.3 Golden Visa

Nel 2012 è stato introdotto il *Golden Residence Permit Program*, o più semplicemente *Golden Visa*. Il regime permette ai cittadini non europei, o ai cittadini esclusi dall'*European Economic Area* (EEA), di ottenere una residenza speciale in Portogallo grazie ad un investimento di 5 anni nel territorio portoghese. Dal punto di vista della cittadinanza, attraverso la Golden Visa, il beneficiario del regime e i suoi familiari possono entrare o vivere in Portogallo e al tempo stesso hanno la possibilità di viaggiare in tutta l'Area Schengen senza alcuna restrizione. Per poter accedere al *Golden Residence Permit Program*, è necessario effettuare almeno uno tra i seguenti investimenti:

- Trasferire capitale in Portogallo per un ammontare di almeno 1 milione di euro;
- Acquistare una casa in Portogallo dal valore di almeno 500.000 euro. Tuttavia, se la casa è stata costruita almeno 30 anni fa, oppure si trova in un'area urbana riabilitata, il valore si riduce a 350.000 euro;
- Creare almeno 10 posti di lavoro;
- Trasferire almeno 350.000 euro con lo scopo di investire in associazioni di ricerca pubbliche o private, che fanno parte del programma nazionale di ricerca scientifica e tecnologica;
- Trasferire un capitale di almeno 250.000 come investimento o supporto per produzioni artistiche, il recupero o il mantenimento del patrimonio culturale portoghese.
- Conferire almeno 350.000 euro di capitale per acquisire quote di fondi di investimento oppure destinato a fornire capitale per aziende portoghesi.
- Trasferire almeno 350.000 per acquisire o aumentare il capitale sociale di una società, che possiede delle sedi in Portogallo e inoltre è necessaria la creazione di almeno di posti di lavoro per tre anni.

Il contribuente, per poter richiedere il *Golden Visa*, è tenuto a rispettare una serie di ulteriori condizioni. Per esempio, deve avere un'assicurazione sanitaria, deve dichiarare alle autorità che non ha commesso crimini che in Portogallo sarebbero punibili con almeno un anno di reclusione e non deve essere stato soggetto a segnalazioni nel sistema di informazioni dell'Area Schengen. Ulteriore condizione

è che l'investitore risieda in Portogallo almeno per 7 giorni lavorativi il primo anno e per almeno 14 giorni dei successivi periodi. Se un individuo soddisfa i requisiti sopra richiesti, può ottenere il *Golden Visa* che, da quel momento, ha validità per un anno e può essere rinnovato per periodi di due anni. Al quinto anno, il possessore del *Golden Visa* può richiedere la cittadinanza portoghese. Dal punto di vista fiscale, i possessori del *Golden Visa* possono accedere al regime dei residenti non abituali portoghese, per 10 anni, se soddisfano almeno uno dei seguenti criteri:

- Il richiedente viene considerato residente fiscale in Portogallo;
- Il soggetto non è stato residente ai fini fiscali in Portogallo negli ultimi 5 anni.

La richiesta di accesso al regime deve essere presentata il 31 marzo dell'anno successivo a quello in cui si applicano gli effetti del regime e una volta trascorsi i 10 anni di beneficio del *non-habitual tax residents regime*, il contribuente viene tassato con aliquote ordinarie⁹². Di conseguenza, un calciatore di nazionalità non europea, ad esempio un brasiliano, se in possesso del *Golden Visa*, può avere la possibilità di beneficiare del regime dei residenti non abituali, nonostante la sua professione non rientri tra quelle definite ad alto valore. Pertanto, un club portoghese, come sostituto d'imposta, ha la possibilità di beneficiare di sgravi fiscali esclusivamente sui salari di calciatori di nazionalità non europea, che effettuano un investimento in Portogallo per ottenere il *Golden Visa* e che successivamente richiedono di beneficiare del *non-habitual tax residents regime*. Confrontando il livello di tassazione di un calciatore portoghese con quello di un calciatore extra-UE che riesce ad accedere al regime, la differenza è davvero notevole.

⁹² TANZI, *A description of the residence programs in Portugal, Malta and Italy. The role of (multi) family offices in the relocation of the applicants*, in *Novità Fiscali*, 2019, VII-VIII, p. 352-356.

Scaglione		Aliquota	Regime ordinario	Non-habitual regime
0	7.112	14,50%	1.031,24 €	
7.112	10.732	23%	832,60 €	
10.732	20.322	28%	2.685,20 €	
20.322	25.075	35%	1.663,55 €	
25.075	36.967	37%	4.400,04 €	
36.967	80.882	45%	19.761,75 €	
80.882	1.000.000	48%	441.176,64 €	
0	1.000.000	20%		200.000,00 €
TOTALE			471.551,02 €	200.000,00 €
Risparmio Fiscale = 271.551,02				

TABELLA 11: CONFRONTO TRA REGIME ORDINARIO E REGIME DEI RESIDENTI NON ABITUALI IN PORTOGALLO.

Una società calcistica portoghese, acquistando un calciatore, che può accedere al regime dei residenti non abituali, risparmierà circa 270.000 euro all'anno di tasse in relazione ad un calciatore residente in Portogallo con lo stesso stipendio lordo⁹³.

3.2 Svizzera

3.2.1 Criteri per determinare la residenza fiscale e gli oneri fiscali a carico delle persone fisiche

Un individuo viene considerato residente fiscale in Svizzera, secondo il diritto svizzero, se rispetta almeno una delle seguenti tre condizioni:

- Se un soggetto ha domicilio fiscale in Svizzera, ovvero è il suo centro vitale di interessi e manifesta la volontà di rimanere durevolmente nel Paese svizzero;
- Se un soggetto ha la dimora fiscale in Svizzera e vi soggiorna per almeno 30 giorni all'anno, svolgendo un'attività lucrativa all'interno del Paese;
- Se un soggetto ha la dimora fiscale in Svizzera e vi soggiorna per almeno 90 giorni all'anno, senza compiere alcuna attività lucrativa in Svizzera.

Il sistema fiscale svizzero prevede che i contribuenti residenti vengano tassati dal fisco svizzero sui redditi e il patrimonio prodotto in tutto il mondo, mentre che i

⁹³ Nell'esempio è stato ipotizzato uno stipendio lordo di 1 milione di euro all'anno.

non residenti vengano tassati solamente su fonti di reddito prodotte in Svizzera.⁹⁴ La riscossione delle imposte nel Paese avviene secondo tre livelli gerarchici: nazione, cantoni e comuni. Per quanto riguarda l'imposta sul reddito delle persone fisiche, all'interno della Svizzera, due persone con lo stesso reddito lordo potrebbero avere un onere fiscale differente⁹⁵. Infatti, i 26 Cantoni svizzeri possiedono una propria autonomia tributaria e quindi da un Cantone all'altro possono essere previste differenti aliquote e differenti deduzioni, che comportano così un onere fiscale differente. Il reddito delle persone fisiche, a livello federale, viene tassato con aliquote progressive secondo tre tipologie di tariffe, a seconda che il contribuente sia single, sposato o sposato con figli a carico. La base imponibile è costituita dalle seguenti categorie di reddito, a cui vengono dedotte le relative spese per il loro conseguimento:

- Redditi derivanti da attività lucrativa da lavoratore dipendente;
- Redditi derivanti da attività lucrativa da lavoratore indipendente;
- Redditi mobiliari e immobiliari;
- Redditi derivanti da provvidenza;
- Altri proventi (ad esempio, le vincite alla lotteria).

Singolo contribuente						
Scaglione CHF		Scaglione EUR		Aliquota	Imposta CHF	Imposta EUR
0	14.500	0	13.465	-	-	-
14.500	31.600	13.465	29.344	0,77%	131,65	122,25
31.600	41.400	29.344	38.444	0,88%	217,90	202,34
41.400	55.200	38.444	51.259	2,64%	582,20	540,63
55.200	72.500	51.259	67.324	2,97%	1.096,00	1.017,75
72.500	78.100	67.324	72.524	5,94%	1.428,60	1.326,60
78.100	103.600	72.524	96.203	6,60%	3.111,60	2.889,44
103.600	134.600	96.203	124.990	8,80%	5.839,60	5.422,66
134.600	176.000	124.990	163.434	11,00%	10.393,60	9.651,52
176.000	755.200	163.434	701.280	13,20%	86.848,00	80.647,23
755.200	Oltre	701.280	Oltre	11,50%	Oltre 86.848,00	Oltre 80.647,23

TABELLA 12: IMPOSTA FEDERALE SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE IN SVIZZERA.⁹⁶

⁹⁴ PWC, <https://taxsummaries.pwc.com/switzerland/individual/residence>.

⁹⁵ AFC, <https://www.estv.admin.ch/estv/it/home.html>.

⁹⁶ La colonna relativa a "Scaglione EUR" e "Imposta EUR" corrisponde alla conversione in euro degli importi della colonna "Scaglione CHF" e "Imposta CHF" alla data 13 agosto 2020 dal sito: <https://www.xe.com/>.

L'imposta sul reddito dei contribuenti residenti in Svizzera a livello cantonale e comunale è molto simile a quella federale, con l'unica differenza che sono previste aliquote differenti da Cantone a Cantone, mantenendo tuttavia il criterio della progressività delle aliquote.

Ogni anno fiscale, i Cantoni e i comuni svizzeri, congiuntamente all'imposta sui redditi di un individuo, sono tenuti a riscuotere un'imposta "sulla sostanza", che ha ad oggetto tutti i beni o i diritti di cui un residente svizzero è proprietario o usufruttuario⁹⁷. Come per l'imposta sul reddito delle persone fisiche, viene lasciata autonomia nella decisione delle aliquote ai Cantoni e ai comuni. A livello cantonale, 19 di questi adottano aliquote progressive, mentre i restanti 7 Cantoni tassano i beni o i diritti di un contribuente svizzero attraverso un'imposta fissa⁹⁸.

3.2.2 Il regime globalista

Il regime globalista svizzero è un regime fiscale che consente ad un soggetto, con determinati requisiti, di poter fruire di un'agevolazione fiscale, trasferendo la residenza in Svizzera. Secondo l'Art. 13 cpv. 1 della Legge Tributaria (LT), i soggetti legittimati a fare richiesta per accedere al regime sono coloro che congiuntamente:

- Risiedono in Svizzera per la prima volta o alternativamente non sono stati residenti fiscali negli ultimi 10 anni;
- Non hanno la cittadinanza svizzera;
- Non svolgono attività lucrativa all'interno della Svizzera.

Il primo requisito, rispetto al regime per neo-residenti italiano, è più rigido, in quanto basta un breve periodo in Svizzera per ottenere la residenza fiscale⁹⁹ e quindi azzerare l'istante in cui far iniziare il conteggio dei dieci anni per poter

⁹⁷ Sono esclusi dalla tassazione oggetti usati come mobilio domestico e i beni di natura strettamente personale.

⁹⁸ I 7 Cantoni, che prevedono un'aliquota fissa per l'imposta sulla sostanza delle persone fisiche, sono: Svitto, Obwaldo, Nidwaldo, Glarona, Appenzello Interno, San Gallo e Turgovia.

⁹⁹ Come visto nel paragrafo precedente, è sufficiente un soggiorno di 30 giorni all'anno se si svolge attività lucrativa oppure di 90 giorni se non la si svolge, per essere considerati residenti fiscali svizzeri.

accedere al regime. Nel caso in cui un soggetto stia beneficiando del regime svizzero e sposti la residenza fiscale in un altro Stato, come per il regime per neo-residenti italiano, gli effetti del regime cessano e il soggetto, per poter beneficiare nuovamente del regime, deve maturare nuovamente il periodo decennale di assenza di residenza in Svizzera. Un ulteriore caso particolare, inerente al requisito di assenza di residenza, riguarda lo spostamento di residenza di un individuo da un Cantone, che ha abolito l'applicazione del regime globalista¹⁰⁰, verso un Cantone che, contrariamente, prevede la possibilità di beneficiarne. In questo caso, è possibile il trasferimento nel nuovo Cantone, e il beneficio del regime, se i requisiti di accesso sono stati rispettati nel momento in cui il soggetto si è trasferito nel primo Cantone. Altro discorso particolare riguarda i transfrontalieri, secondo la dottrina essi non sono preclusi dall'accesso al regime globalista, tuttavia è necessario che essi rispettino tutti i requisiti.

In merito al secondo requisito, ovvero la cittadinanza, la norma svizzera prevede che i soggetti con cittadinanza svizzera non possano fruire dell'agevolazione fiscale e nemmeno contribuenti stranieri sposati con un individuo svizzero. Nel caso invece di una doppia cittadinanza, non è possibile far valere quella estera per poter accedere al regime globalista.

Per quanto riguarda l'ultimo requisito, l'AFC¹⁰¹ prevede che siano esclusi dal regime coloro che svolgono attività lucrativa in Svizzera, sia in forma dipendente che in forma autonoma. È causa di cessazione del regime se uno dei due coniugi inizia a svolgere attività economica nel Paese, anche se la fonte di reddito non proviene dalla Svizzera. Contrariamente, è ammesso lavorare all'estero ed è concesso anche svolgere attività lucrativa per conto di un datore svizzero, a patto che il reddito sia di fonte estera. Un caso particolare, definito dalla prassi, consiste nell'essere amministratore di una società svizzera e di percepire uno stipendio di modico valore¹⁰². In questo caso, nonostante si configuri come

¹⁰⁰ Il primo Cantone ad abolire il regime globalista è stato quello di Zurigo nel 2009 e poi successivamente altri Cantoni hanno indetto dei referendum sull'abolizione del regime.

¹⁰¹ L'Amministrazione federale delle contribuzioni.

¹⁰² Si intende uno stipendio non superiore ai 12.000 CHF annuali. Corrispondenti a 11.143,23 EUR alla data 13 agosto 2020 dal sito <https://www.xe.com/>.

un'attività lucrativa, viene lo stesso garantita la possibilità per l'amministratore fare richiesta d'accesso al regime.

L'individuo interessato al regime ne deve fare richiesta al momento del trasferimento, altrimenti viene tassato secondo le aliquote ordinarie previste per le persone fisiche residenti. Successivamente, deve essere definito, insieme alle autorità fiscali, il dispendio imponibile e, una volta effettuati questi passaggi, il regime si considera attivato e si presume che rimanga valido senza doverlo rinnovare ogni anno.

L'effetto principale del regime riguarda l'esenzione dalla dichiarazione di parte di redditi e patrimonio di fonte straniera e una tassazione su una base imponibile definita come dispendio, alla quale vengono applicate le ordinarie aliquote. La legge svizzera lo definisce come l'ammontare delle spese che sono essenziali al mantenimento dello stile di vita in Svizzera del "globalista" e della sua famiglia. Le spese imputabili nel dispendio sono:

- Vitto e alloggio (comprese le spese di manutenzione);
- Abbigliamento, vacanze, viaggi, soggiorni di cura e sport;
- Formazione scolastica;
- Utilizzo e manutenzione di veicoli;
- Mantenimento di animali "dispendiosi" (come ad esempio, un cavallo);
- Personale di servizio.

Tuttavia, per semplificare il calcolo della base del dispendio, è possibile moltiplicare per 7 i costi annui dell'alloggio (o dell'affitto) e adeguare il risultato ottenuto in caso di rilevanti casi di spese aggiuntive. In ogni caso, il valore del dispendio non può essere inferiore a 400.000 CHF¹⁰³ per quanto riguarda l'imposta federale e ad un importo minimo stabilito da ciascun Cantone per quanto concerne l'imposta cantonale¹⁰⁴. Inoltre, con una riforma del 2016, sono stati introdotti ulteriori due parametri per il calcolo. Ovvero, «per i contribuenti che hanno un'economia domestica propria: un importo corrispondente al settuplo della pigione annua o del valore locativo fissato dall'autorità fiscale; per gli altri contribuenti: un importo corrispondente al triplo del prezzo di pensione annua per

¹⁰³ Corrispondenti a circa 371.441 EUR alla data 13 agosto 2020 dal sito <https://www.xe.com/>.

¹⁰⁴ Ad esempio, il minimo imposto dal Canton Ticino è pari a 400.000 CHF.

il vitto e l'alloggio». ¹⁰⁵ Tuttavia, se la somma dei redditi di fonte svizzera ¹⁰⁶ e di fonte estera, per i quali si richiede l'agevolazione fiscale, in virtù di una convenzione sulle doppie imposizioni, è maggiore della base imponibile del dispendio, la base imponibile del regime globalista diventa tale somma, che viene definita come "calcolo di controllo".

Le persone che possono beneficiare delle agevolazioni fiscali del regime sono il contribuente, il coniuge e i figli minorenni. È necessario, che il contribuente principale non sia separato, né legalmente né di fatto, o divorziato con il coniuge, altrimenti vengono meno gli effetti del regime globalista. I figli una volta conseguita la maggiore età, vengono tassati in modo separato rispetto ai genitori. Essi, infatti, hanno la possibilità di optare tra la tassazione ordinaria oppure, anche loro, per il regime globalista. Con una riforma del 2016 è stata introdotta una fattispecie che prevede che anche il coniuge, oltre al contribuente principale, debba rispettare i requisiti necessari all'accesso al regime. Questo nuovo criterio ha lo scopo di evitare che un contribuente senza requisiti sfrutti lo *status* del coniuge per potervi accedere. Tuttavia, se il contribuente principale dovesse morire oppure decida di trasferirsi all'estero, resta ferma la possibilità per il coniuge di poter beneficiare del regime. Al contrario, se il coniuge perde uno dei requisiti, il contribuente principale non ha più diritto ad usufruire dell'agevolazione fiscale.

Il regime non ha un termine prestabilito ma si esaurisce in caso di rinuncia o decadenza. Quindi, potenzialmente, un soggetto potrebbe beneficiare illimitatamente del regime, a patto che non vengano meno i requisiti d'accesso. Le cause di decadenza sono: l'inizio di un'attività lavorativa come dipendente o come autonomo in Svizzera, il riconoscimento della cittadinanza svizzera del contribuente principale oppure del coniuge ed infine il matrimonio con un individuo di nazionalità svizzera. Secondo le disposizioni della circolare AFC, una volta che un soggetto rinuncia al regime globalista per scegliere la tassazione

¹⁰⁵ BACCAGLINI, *Analisi comparata del regime globalista svizzero e neo-residente italiano*, in *Novità Fiscali*, X, 2018, p. 444 - 457.

¹⁰⁶ Si considerano solo la sostanza di fonte svizzera, in quanto i redditi di fonte locale non consentono l'accesso al regime globalista.

ordinaria, egli non ha più la possibilità di poterne beneficiare in futuro.¹⁰⁷ Un altro effetto del regime globalista è l'esenzione totale dall'imposta sulle donazioni e sulle successioni per il coniuge o il partner registrato¹⁰⁸, per i discendenti diretti¹⁰⁹ o per i genitori. Per quanto riguarda successioni o donazioni verso gradi di parentela remoti oppure senza alcun grado di parentela, i Cantoni danno disposizioni molto differenti tra loro. Per esempio, i Cantoni di Basilea Città e il Ticino prevedono delle imposte molto elevate¹¹⁰, mentre altri Cantoni come ad esempio, Svitto e Obvaldo, non prevedono alcuna imposta.

L'applicazione del regime del dispendio per un calciatore professionista ancora in attività è possibile, ma solamente se il calciatore non milita nel campionato svizzero e trascorre in Svizzera almeno 30 giorni senza lavorare. Il regime risulta di più semplice applicazione per un calciatore non più in attività, con un patrimonio elevato e con guadagni di fonte estera¹¹¹, che intende risiedere e mantenere la residenza in Svizzera. In questo caso, trascorrendo maggior tempo in Svizzera rispetto ad un calciatore in attività, ha la possibilità di avere una base imponibile di dispendio maggiore e perciò godere, in misura più elevata, di benefici fiscali all'interno del Paese svizzero.

3.3 Grecia

3.3.1 Residenza e imposta sul reddito delle persone fisiche

Generalmente, per considerare una persona fisica residente in Grecia, è necessario che questa sia stata fisicamente presente nel Paese in un anno fiscale. Tuttavia, un altro fattore cruciale nella determinazione della residenza è l'analisi del centro degli interessi vitali di un individuo. Solitamente, le autorità greche prendono in considerazione una serie di elementi come ad esempio: i beni di proprietà posseduti, i contributi previdenziali versati, la cittadinanza, la

¹⁰⁷ Circolare AFC n.44 del 24 luglio 2018 su "Imposizione secondo il dispendio nell'imposta federale diretta".

¹⁰⁸ Con questo termine vengono così inclusi anche i partner nelle unioni omosessuali.

¹⁰⁹ Ad esempio, figli e nipoti.

¹¹⁰ Le imposte sulle successioni e donazioni nel Cantone di Basilea è pari al 49,5 per cento, mentre nel Ticino è del 41 per cento.

¹¹¹ Ad esempio, da sponsorizzazioni.

scuola dei figli, il Paese in cui la famiglia risiede o dove solitamente trascorre le vacanze. I residenti fiscali in Grecia vengono tassati su tutto il reddito prodotto a livello mondiale, invece i non residenti solo sul reddito da loro prodotto nel territorio greco. Il 12 dicembre 2019 è stato presentato un disegno di legge, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, che ha modificato le aliquote dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, a partire dal 1° gennaio 2020. La riforma ha ridotto l'aliquota per lo scaglione di reddito fino a 10.000 dal 22 al 9 per cento ed inoltre tutte le aliquote degli scaglioni successivi sono stati abbassati dell'1 per cento. L'ITC¹¹² viene applicata sui redditi da lavoro dipendente, sulle pensioni e sui profitti aziendali e, dopo la modifica del disegno di legge del 2019, presenta i seguenti scaglioni di reddito e le seguenti aliquote:

- a) Da 0 euro a 10.000 euro, 9 per cento;
- b) Da 10.000 euro a 20.000 euro, 22 per cento;
- c) Da 20.000 euro a 30.000 euro, 28 per cento;
- d) Da 30.000 euro a 40.000 euro, 36 per cento;
- e) Oltre 40.000 euro, 44 per cento.

Oltre a questa imposta, se ne aggiunge un'altra denominata "contributo di solidarietà". Essa viene accorpata all'ITC e prevede delle aliquote progressive:

- a) Da 0 euro a 12.000 euro, 0 per cento;
- b) Da 12.001 euro a 20.000 euro, 2,2 per cento;
- c) Da 20.001 euro a 30.000 euro, 5 per cento;
- d) Da 30.001 euro a 40.000 euro, 6,5 per cento;
- e) Da 40.001 euro a 65.000 euro, 7,5 per cento;
- f) Da 65.001 euro a 220.000 euro, 9 per cento,
- g) Oltre 220.000 euro, 10 per cento.¹¹³

Di conseguenza, un calciatore professionista tassato dal fisco greco, considerando i redditi elevati conseguiti, viene tassato con un'aliquota marginale del 54 per cento¹¹⁴.

¹¹² Cioè l'imposta sul reddito delle persone fisiche in Grecia.

¹¹³ PWC, <https://taxsummaries.pwc.com/greece/individual/taxes-on-personal-income>.

¹¹⁴ Si deve tenere in considerazione che un calciatore solitamente ha un reddito superiore ai 220.000 euro annuali. Pertanto, per quanto riguarda l'ITC rientra nello

3.3.2 *Non-dom regime*

Con il disegno di legge del 12 dicembre 2019, è stato introdotto un regime fiscale che prevede, a determinate condizioni, una tassazione forfettaria sui redditi di fonte estera ed un'esenzione d'imposta su donazioni e successioni. Questo regime prende il nome di "*non-dom regime*" e presenta molte analogie con il regime italiano dei neo-residenti. I beneficiari del regime sono gli individui che trasferiscono la propria residenza in Grecia e che al contempo rispettano i seguenti due requisiti:

- Non sono stati residenti fiscali in Grecia per almeno 7 degli 8 anni precedenti al trasferimento.
- Effettuano un investimento di almeno 500.000 euro su beni immobili, attività commerciali, titoli o azioni di società in Grecia. È prevista la possibilità che l'investimento possa essere effettuato, oltre che dal contribuente principale, anche dai suoi parenti o da una persona giuridica, di cui il contribuente detiene la maggioranza di quote o azioni societarie.

In presenza dei suddetti requisiti, una persona fisica, per accedere al regime, deve presentare la domanda alle autorità fiscali greche entro il 31 marzo. L'effetto principale *del non-dom regime* greco riguarda il pagamento di un'imposta forfettaria pari a 100.000 euro, per ogni periodo fiscale, sui redditi di fonte estera. Così come il regime italiano per i neo-residenti, è prevista la possibilità di estensione dei benefici del regime, attraverso il versamento di un'imposta aggiuntiva pari a 20.000 euro per ciascun parente in ogni anno fiscale. Il contribuente, che accede al regime fiscale, non è tenuto a dichiarare alcun reddito estero. Invece, nel caso in cui esso percepisca dei redditi di fonte greca, questi verranno tassati secondo il principio ordinario previsto dall'ITC. Il regime *non-dom* ha una durata di 15 anni fiscali e il contribuente principale ha la possibilità di chiedere la revoca del regime in qualsiasi anno fiscale. Inoltre, è

scaglione di reddito e) che corrisponde ad un'aliquota del 44 per cento; invece per quanto riguarda il contributo di solidarietà, l'aliquota corrispondente è del 10 per cento.

causa di sospensione del regime il mancato versamento dell'imposta forfettaria.¹¹⁵

3.4 Irlanda

3.4.1 *Residenza e imposta sul reddito delle persone fisiche*

Un individuo è residente ai fini fiscali in Irlanda, se è presente nel Paese per almeno 183 giorni nell'anno fiscale oppure se ha trascorso complessivamente 280 giorni in Irlanda nell'anno corrente e nei precedenti, a condizione che in ciascun anno sia stato presente per almeno 30 giorni. Secondo il diritto irlandese, la residenza fiscale non coincide con quella ordinaria. Infatti, la residenza ordinaria si ottiene dopo tre anni di residenza fiscale e cessa nel momento in cui un individuo, per tre anni consecutivi, non è più residente fiscale in Irlanda. Il domicilio, anch'esso rilevante ai fini dell'imposta sul reddito, non viene definito dal diritto irlandese. Tuttavia, solitamente un individuo è domiciliato nel Paese della nazionalità oppure in quello in cui ha trascorso la maggior parte della propria vita. In base alla residenza, ordinaria o fiscale, e al domicilio, un soggetto viene tassato in Irlanda nei seguenti modi:

- Un residente fiscale domiciliato viene tassato sui redditi prodotti globalmente;
- Un residente ordinario (ma non fiscale) domiciliato viene tassato sul reddito mondiale. Tuttavia, è prevista un'esenzione fino a 3.810 euro su redditi derivanti da prestazioni lavorative all'estero oppure su redditi da investimenti esteri;
- Un residente non domiciliato viene tassato secondo il principio della base di rimessa¹¹⁶;
- Un non residente viene tassato solamente sui redditi di fonte irlandese.¹¹⁷

¹¹⁵ <https://www.enterprisegreece.gov.gr/en/greece-today/living-in-greece/residence-permits>.

¹¹⁶ Il regime della *Remittance basis of taxation* (RBT) verrà approfondito nel paragrafo successivo.

¹¹⁷ DELOITTE, *Moving to Ireland Tax guide*, 2019.

Il sistema fiscale irlandese prevede un trattamento differenziato, a seconda che il soggetto passivo sia single, sia una coppia con un solo reddito oppure una coppia con due redditi. Ai redditi, di un single, fino a 35.000 euro viene applicata un'aliquota del 20 per cento, superata questa soglia i suoi redditi vengono tassati con aliquota marginale del 40 per cento. Per una coppia con un solo reddito, mantenendo le aliquote del 20 e 40 per cento, la soglia è di 44.300 euro, invece per una coppia con entrambi i coniugi aventi un reddito è di 70.600 euro. Per gli over 65 è prevista un'esenzione fiscale per redditi fino a 18.000 euro per un singolo contribuente e di 36.000 euro per una coppia. Se il reddito è superiore a questi limiti, lo sgravio fiscale è marginale.¹¹⁸

3.4.2 La Remittance basis of taxation

La RBT offre un trattamento fiscale agevolato per tutti i residenti non domiciliati in Irlanda. Il regime prevede la tassazione ordinaria dei redditi di fonte irlandese, invece i redditi e le plusvalenze di fonte straniera vengono tassati in Irlanda limitatamente alla misura in cui vengono rimessi all'interno del Paese¹¹⁹. Quindi, i redditi derivanti da investimenti effettuati all'estero¹²⁰ e redditi da lavoro di fonte estera concorrono a formare la base imponibile del contribuente solo se vengono rimessi. Non vengono inclusi, invece, i guadagni derivanti da lavoro estero in cui la prestazione lavorativa è avvenuta in Irlanda. In questo caso, tali redditi vengono assoggettati a tassazione PAYE¹²¹. Si considera parte della *remittance basis* del contribuente anche il reddito o il bene che viene trasferito al coniuge, che quest'ultimo rimette in Irlanda. Questo regime fiscale, analogamente al regime dei *res non-dom* britannico, si presta ad essere molto vantaggioso per i calciatori che possiedono redditi elevati di fonte estera e che decidono di non rimetterli all'interno del Paese.¹²²

¹¹⁸ PWC, <https://taxsummaries.pwc.com/ireland/individual/taxes-on-personal-income>.

¹¹⁹ Un'eccezione riguarda i compensi da attività lavorativa svolta all'estero nei giorni feriali, i quali non rientrano nella base di rimessa. Fonte: <https://taxsummaries.pwc.com/>.

¹²⁰ Come, ad esempio, i ricavi da locazione di un immobile.

¹²¹ *Pay As You Earn*. Cioè una ritenuta alla fonte sul reddito del dipendente.

¹²² PWC, <https://taxsummaries.pwc.com/ireland/individual/other-issues>.

3.4.3 *Special Assignment Relief Programme*

Lo *Special Assignment Relief Programme* (SARP) è un regime fiscale che prevede un trattamento fiscale agevolato per soggetti che si trasferiscono in Irlanda tra il 1° gennaio 2015 e il 31 dicembre 2022. I requisiti per poter accedere al SARP sono i seguenti:

- Avere uno stipendio base pari a 75.000 euro all'anno;
- Diventare residenti fiscali in Irlanda;
- Non essere stati residenti fiscali per 5 anni precedenti al trasferimento in Irlanda;
- Venire assunti a tempo pieno da un datore di lavoro in Irlanda nei sei mesi precedenti all'arrivo.

I lavoratori, che rispettano i requisiti, hanno diritto ad uno sgravio fiscale sul 30 per cento dei redditi da lavoro dipendente eccedenti i 75.000 euro e con un tetto massimo, di beneficio del regime, di un milione di euro. Inoltre, il personale altamente qualificato ha diritto ad ottenere rimborsi per i viaggi andata e ritorno nel proprio Paese d'origine e un rimborso, fino a 5.000 euro, per le tasse scolastiche di ciascun figlio a carico. La richiesta di accesso al regime deve essere presentata, prima del trasferimento, all'Agenzia delle Entrate irlandese e una volta che l'individuo si è trasferito in Irlanda può beneficiare del regime per 5 anni fiscali consecutivi. Questo regime si presta per garantire vantaggi fiscali ai calciatori provenienti da campionati stranieri, in quanto è richiesta un'assenza dal territorio irlandese di almeno 5 anni, al fine di ottenere lo sgravio fiscale.¹²³

3.5 Danimarca

3.5.1 *Residenza e imposta sul reddito delle persone fisiche*

Un individuo diventa residente fiscale in Danimarca se stabilisce la propria residenza o se soggiorna nel Paese per almeno 6 mesi. Nel conteggio dei 6 mesi vengono inclusi anche i brevi soggiorni all'esterno del Paese, come ad esempio

¹²³ DELOITTE, *Moving to Ireland Tax guide*, 2019.

le ferie. Invece i soggiorni prolungati per lavoro all'estero possono interrompere il conteggio. La residenza si acquisisce anche attraverso la compravendita o l'affitto di una casa in Danimarca e il successivo soggiorno, anche per brevi periodi o per scopi di vacanza. Un individuo residente viene tassato sui redditi di fonte mondiale, mentre un non residente solo su quelli di fonte danese. Il sistema fiscale danese prevede diversi tipi di imposta: a livello nazionale, a livello comunale, a livello regionale, un'imposta sul *market labour* e infine quella ecclesiastica. La base imponibile dell'imposta sul reddito delle persone fisiche comprende 5 categorie di redditi, tassate con aliquote differenti:

- Reddito personale, comprendente sia redditi da lavoro dipendente che autonomo;
- Redditi da capitale;
- *Taxable incomes*, ovvero il reddito personale sommato a quello da capitale;
- Redditi da dividendi;
- *Property value*.

Complessivamente l'aliquota marginale non può superare il 52,06 per cento. Tuttavia, è prevista, dall'ordinamento danese, una tassa denominata "AM tax" che porta l'aliquota massimale dell'imposta sul reddito delle persone fisiche a 55,89 per cento.¹²⁴

3.5.2 Regime speciale per impatriati

La Danimarca offre un regime fiscale agevolato per lavoratori e ricercatori provenienti da un Paese estero. Il regime prevede una tassazione forfettaria del 27 per cento su redditi da lavoro e altre indennità. Tuttavia, per poter fruire del regime è necessario soddisfare alcuni requisiti:

- Percepire uno stipendio mensile su base media annua¹²⁵ pari almeno a 68.100 DKK¹²⁶. Per i ricercatori il minimo salariale non è richiesto per accedere al regime;

¹²⁴ PWC, <https://taxsummaries.pwc.com/denmark/individual/taxes-on-personal-income>.

¹²⁵ Dopo le deduzioni pensionistiche e le detrazioni di contributi previdenziali.

¹²⁶ Corrispondenti a 9.148,23 EUR alla data 26 agosto 2020 dal sito <https://www.xe.com/>.

- Il lavoratore deve essere assunto da un'azienda danese oppure da un'azienda estera che ha una stabile organizzazione in Danimarca;
- L'attività lavorativa deve essere svolta in Danimarca ed è consentito il lavoro anche all'estero. Tuttavia, se il lavoratore svolge prestazioni lavorative oltre i 30 giorni all'anno, lo Stato estero è legittimato a tassare il reddito prodotto all'interno dei suoi confini;
- Il residente non deve stato residente fiscale in Danimarca nei 10 anni precedenti al trasferimento;

Il regime ha come effetto principale la tassazione di tutti i redditi da lavoro con aliquota al 27 per cento¹²⁷ e dei rimborsi di spese private¹²⁸. Il regime fiscale ha una durata massima di 7 anni e, una volta trascorsi, il contribuente può decidere di rimanere in Danimarca, venendo però successivamente tassato con aliquote ordinarie.¹²⁹ Un aspetto molto interessante riguarda l'interruzione del regime a causa del trasferimento della residenza fiscale in un altro Paese. Infatti, se un individuo usufruisce del regime per meno di 7 anni e decide di trasferire la propria residenza fiscale all'estero, può continuare a fruire del regime fiscale danese al suo ritorno in Danimarca per il periodo rimanente, a condizione che i requisiti d'accesso siano ancora validi.

3.6 Malta

3.6.1 Residenza e imposta sul reddito delle persone fisiche

Per essere considerati residenti fiscali a Malta, è necessario essere residenti ordinari secondo la normativa maltese, e cioè trascorrere un periodo di almeno 183 giorni all'interno del Paese. Ai fini fiscali, anche il concetto di domicilio risulta rilevante, tuttavia non vi è, nella legge maltese, una precisa definizione ma si intende il luogo dove il soggetto ha la sua dimora abituale. Gli individui residenti

¹²⁷ Tuttavia, tenendo presente della AM tax, complessivamente l'aliquota arriva al 33 per cento.

¹²⁸ Sono inclusi nel regime i bonus lavorativi, la retta scolastica dei figli, l'auto e il telefono aziendale.

¹²⁹ BDO, *Pct. tax regime*, in Tax and Vat, 2020.

e domiciliati vengono tassati a Malta sul reddito mondiale, mentre i non residenti vengono assoggettati a tassazione maltese solamente per la parte di reddito prodotta all'interno del territorio di Malta. Per quanto riguarda i residenti non domiciliati, sono tassati a Malta sui redditi prodotti all'interno del Paese e sui redditi di fonte estera solamente se rimessi all'interno del Paese. Quindi, vengono esclusi dalla tassazione tutti i guadagni e le plusvalenze prodotte all'estero e "non fatte rientrare" a Malta. Tuttavia, il beneficio della base di rimessa viene meno, se un contribuente è sposato con una persona residente e domiciliata a Malta. In questo caso, anche il contribuente è tassato a Malta su tutto il reddito mondiale. Il sistema fiscale maltese prevede aliquote progressive comprese tra lo 0 e il 35 per cento. Inoltre, garantisce un trattamento fiscale differenziato tra single e tra sposati e, a determinate condizioni, permette l'applicazione delle tariffe per coniugi anche a genitori single, vedovi e separati.

Aliquote	Single	Coniugi
0%	da 0 EUR a 9.100 EUR	da 0 EUR a 12.701 EUR
15%	da 9.100 EUR a 14.500 EUR	da 12.701 EUR a 21.200 EUR
25%	da 14.501 EUR a 19.500 EUR	da 21.201 EUR a 28.700 EUR
25%	da 19.500 EUR a 60.000 EUR	da 28.701 EUR a 60.000 EUR
35%	Oltre 60.000 EUR	Oltre 60.000 EUR

TABELLA 13: IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE A MALTA

Inoltre, secondo la normativa fiscale maltese, i soggetti con questi requisiti sono soggetti a un'imposta minima di 5.000 euro da versare al fisco maltese:

- Essere residenti non domiciliati a Malta;
- Avere redditi esteri superiori a 35.000 euro non rimessi a Malta, in relazione al precedente anno solare;
- Non essere soggetto ad altre imposte minime ai sensi della legge maltese.

Ai fini del calcolo dell'imposta minima, si deve prendere in considerazione qualsiasi tributo versato dal contribuente, ad eccezione di quelli relativi al trasferimento di beni immobili situati a Malta.

Infine, vi è un particolare sgravio fiscale riservato a determinate categorie di lavoratori. Infatti, calciatori professionisti, giocatori di pallanuoto, atleti e allenatori con licenza hanno diritto ad una riduzione dell'aliquota dell'imposta sul reddito personale di 7,5 per cento. Di conseguenza, un calciatore militante nel

campionato maltese viene tassato con aliquota marginale massima del 27,5 per cento.¹³⁰

3.6.2 Regimi fiscali maltesi per persone fisiche

Il sistema fiscale maltese delinea due possibili regimi fiscali agevolativi per individui provenienti da Paesi terzi, che stabiliscono la residenza fiscale a Malta. Il primo è denominato «*Global residence regime*» ed ha lo scopo di attrarre cittadini di Paesi esteri a spostare la residenza a Malta senza intraprendere alcuna attività lavorativa all'interno del Paese. Il beneficiario del regime ottiene la possibilità di tassare i redditi di fonte estera rimessi, sia dal contribuente principale che dai suoi *dependents*¹³¹, a Malta con una *flax tax* del 15 per cento. In ogni caso, il soggetto passivo è tenuto al versamento, nelle casse del fisco maltese, di un onere fiscale minimo pari a 15.000 euro all'anno. I requisiti per accedervi sono tre:

- Il soggetto deve detenere beni immobili situati a Malta dal valore d'acquisto pari almeno a 275.000 euro oppure affittare una proprietà su cui il canone di locazione non è inferiore a 9.600 euro all'anno¹³².
- Il soggetto deve essere un cittadino non europeo, ad eccezione di islandesi, norvegesi e svizzeri;
- L'individuo non deve beneficiare di altri regimi fiscali maltesi.

Gli effetti del regime cessano nel momento in cui il beneficiario, per sua volontà, decide di non usufruirne, oppure in caso di morte del contribuente oppure ancora nel caso di mancato rispetto degli obblighi fiscali o evasione ed infine se perde uno dei requisiti iniziali¹³³.

Il secondo regime è stato introdotto nel 2014 e prende il nome di «*Residence programme*». Esso è sostanzialmente analogo al regime *Global residence* sia

¹³⁰ PWC, <https://taxsummaries.pwc.com/malta/individual/taxes-on-personal-income>.

¹³¹ Con il termine si intende coniuge e figli a carico.

¹³² In alcune zone di Malta, come ad esempio a Gozo, le soglie sono ridotte.

¹³³ Per esempio, se il contribuente decide di spostare la residenza fiscale in un altro Stato.

per quanto riguarda i requisiti di accesso, che per gli effetti e anche per le cause di cessazione. L'unica differenza interessa uno dei requisiti d'accesso e in particolar modo quello inerente alla nazionalità dei beneficiari. Infatti, questo regime fiscale è disponibile per tutti i cittadini europei che non hanno la residenza fiscale a Malta.¹³⁴ Entrambi i regimi si configurano come una possibilità di ottenere risparmi fiscali per calciatori, stranieri o anche maltesi che hanno giocato all'estero, non più in attività. I calciatori ancora in attività non possono beneficiarne perché verrebbe meno il requisito di non intraprendere attività lavorativa a Malta, ma un calciatore "in pensione" con redditi e guadagni di fonte estera, trasferendo la residenza a Malta, ha la possibilità di tassarli, secondo il principio della base di rimessa, con un'aliquota del 15 per cento.

3.7 Gibilterra

3.7.1 Residenza e imposta sul reddito delle persone fisiche

Il criterio per considerare una persona fisica come residente fiscale a Gibilterra è la permanenza nel Paese per almeno 183 giorni in un anno fiscale o, alternativamente, la permanenza di oltre 300 giorni in tre anni consecutivi. La base imponibile dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è costituita da tutti i redditi "*accrued in and derived from Gibraltar*"¹³⁵. Questo principio di tassazione viene ridotto per i soggetti che svolgono attività lavorativa a Gibilterra per un periodo inferiore ai 30 giorni all'anno ed è infatti previsto un rimborso sulle imposte sul reddito personale versato al fisco. I contribuenti possono optare per uno tra due sistemi di tassazione. Il primo è denominato «*Allowances Based system*» e prevede che l'individuo venga tassato su tutti i suoi redditi meno le indennità e le deduzioni. Inoltre, il sistema garantisce un'esenzione fiscale totale

¹³⁴ TANZI, *A description of the residence programs in Portugal, Malta and Italy. The role of (multi) family offices in the relocation of the applicants*, in *Novità Fiscali*, 2019, VII-VIII, p. 352-356.

¹³⁵ Letteralmente: "maturati e derivati da Gibilterra".

per coloro che hanno redditi annui inferiori a 11.450 GBP¹³⁶ e un'esenzione parziale per i redditi compresi tra 11.451 GBP e 19.500 GBP¹³⁷.

Aliquote	Scaglioni GBP	Scaglioni EUR
14%	da 0 GBP a 4.000 GBP	da 0 EUR a 4.623 EUR
17%	da 4.000 GBP a 20.000 GBP	da 4.623 EUR a 22.313 EUR
39%	Oltre 20.000 GBP	Oltre 22.313 EUR

TABELLA 14: *ALLOWANCES BASED SYSTEM*. CON CONVERSIONE GBP – EUR ALLA DATA 28 AGOSTO 2020 DAL SITO: [HTTPS://WWW.XE.COM/](https://www.xe.com/).

Il secondo sistema è quello del «*Gross Income Based system*», che tassa il contribuente sul reddito lordo e che prevede un trattamento differenziato per soggetti con reddito inferiore o superiore a 25.000 GBP.

Redditi < 25.000 GBP (< 27.903 EUR)		
Aliquote	Scaglioni GBP	Scaglioni EUR
6%	da 0 GBP a 10.000 GBP	da 0 EUR a 11.158 EUR
20%	da 10.000 GBP a 17.000 GBP	da 11.158 EUR a 18.968 EUR
28%	Oltre 17.000 GBP	Oltre 18.968 EUR
Redditi > 25.000 GBP (> 27.903 EUR)		
Aliquote	Scaglioni GBP	Scaglioni EUR
16%	da 0 GBP a 17.000 GBP	da 0 EUR a 18.968 EUR
19%	da 17.000 GBP a 25.000 GBP	da 18.968 EUR a 27.890 EUR
25%	da 25.000 GBP a 40.000 GBP	da 27.890 EUR a 44.623 EUR
28%	da 40.000 GBP a 105.000 GBP	da 44.623 EUR a 117.131 EUR
25%	da 105.000 GBP a 500.000 GBP	da 117.131 EUR a 557.767 EUR
18%	da 500.000 GBP a 700.000 GBP	da 557.767 EUR a 780.896 EUR
5%	Oltre 700.000 GBP	Oltre 780.896 EUR

TABELLA 15: *GROSS INCOME BASED SYSTEM*. CON CONVERSIONE GBP – EUR ALLA DATA 28 AGOSTO 2020 DAL SITO: [HTTPS://WWW.XE.COM/](https://www.xe.com/).

È interessante notare come, per i redditi superiori a 25.000 GBP¹³⁸, le aliquote siano progressive sino a 105.000 GBP¹³⁹ (28 per cento), salvo poi decrescere sino al 5 per cento.¹⁴⁰

¹³⁶ Corrispondenti a 12.782,81 EUR alla data 28 agosto 2020 dal sito <https://www.xe.com/>.

¹³⁷ Corrispondenti a un reddito compreso tra 12.783,48 EUR e 21.769,10 EUR alla data 28 agosto 2020 dal sito <https://www.xe.com/>.

¹³⁸ Corrispondenti a 27.902,77 EUR alla data 28 agosto 2020 dal sito <https://www.xe.com/>.

¹³⁹ Corrispondenti a 117.187,41 EUR alla data 28 agosto 2020 dal sito <https://www.xe.com/>.

¹⁴⁰ PWC, <https://taxsummaries.pwc.com/gibraltar/individual/taxes-on-personal-income>.

3.7.2 I regimi “Category 2 Tax Incentives” e “HEPSS”

Il regime fiscale “Category 2 Tax Incentives” rappresenta un’agevolazione fiscale per determinati soggetti, che trasferiscono la propria residenza a Gibilterra e optano per la tassazione dei redditi personali, secondo l’*Allowances Based system*. I requisiti d’accesso sono tre:

- Assenza di residenza fiscale a Gibilterra negli ultimi 5 anni;
- Patrimonio netto pari almeno a 2 milioni di euro;
- Possesso di una casa nel Paese e che il soggetto vi risieda personalmente.

L’effetto del regime è il pagamento dell’imposta solamente su 80.000 GBP, quindi l’onere fiscale massimo è pari a 27.560 GBP. Tuttavia, per poter fruire del regime, è necessario che il contribuente versi annualmente almeno 22.000 GBP come onere fiscale.

Il secondo regime è quello degli “*High executive possessing specialists skills*” (HEPPS) e consiste in un’agevolazione fiscale per i contribuenti, che optano per la tassazione secondo il sistema del reddito lordo. Esso prevede l’imposizione dei redditi del contribuente fino ad un massimo di 120.000 GBP annui ovvero, con un onere fiscale massimo pari a 29.940 GBP. I requisiti, rispetto al regime “Category 2 Tax Incentives”, sono qualitativamente più stringenti. Infatti, per accedervi, il contribuente deve possedere delle competenze lavorative non disponibili a Gibilterra, che siano necessarie a promuovere e sostenere l’economia del Paese. Oltre a questo elemento è necessario che l’individuo non sia stato residente fiscale negli ultimi 3 anni e che possieda una casa a Gibilterra e vi risieda.¹⁴¹

¹⁴¹ PWC, <https://taxsummaries.pwc.com/gibraltar/individual/other-tax-credits-and-incentives>.

Capitolo IV La discriminazione fiscale in UE: focus sulla “*reverse discrimination*”

4.1 La politica fiscale europea

Sin dall'adozione del Trattato di Roma del 1957, e poi con il successivo Trattato di Maastricht, è stato istituito il concetto di Mercato unico. Infatti, lo scopo fondamentale dell'UE è quello di garantire salari e standard di vita migliori ai cittadini degli Stati membri, attraverso il concetto di UE, intesa come forza economica coesa in grado di eliminare barriere interne per favorire il commercio, investimenti, servizi e creazione di posti di lavoro tra Stati membri. L'unione delle economie nazionali, in un comune e più vasto mercato economico, garantisce alle aziende europee di reperire capitale, lavoro e risorse su larga scala e in maniera più efficiente. Il Trattato di Lisbona del 2009 ha rafforzato l'importanza dell'integrazione economica tra gli Stati membri, ribadendo il concetto creazione e sostegno di un mercato comune. Questa integrazione economica in chiave europea ha comportato sia un'integrazione “affermativa” che “negativa”. L'accezione positiva si riferisce al fatto che vi è stata, in certi ambiti, un'armonizzazione legislativa di *policy* degli Stati membri, ai sensi di direttive e regolamenti UE. Un esempio riguarda l'armonizzazione dell'imposta indiretta sul valore aggiunto, avvenuta sulla base delle direttive UE ¹⁴². L'“integrazione negativa” si riferisce all'eliminazione, compiuta da parte della Corte di Giustizia dell'Unione europea (CGUE), di pratiche e di *policy* attuate dai singoli Paesi, in violazione dei diritti dell'UE, che impedivano l'integrazione dei diversi Stati membri nel Mercato unico europeo. Tra questi diritti, vi sono quattro libertà fondamentali, enunciate nel TFUE¹⁴³:

- Libertà di circolazione delle merci;
- Libertà di circolazione dei servizi;
- Libertà di circolazione delle persone;

¹⁴² Il regolamento (CE) n. 37/2009 prevede infatti una cooperazione amministrativa tra Stati membri per combattere elusioni e frodi fiscali, in merito a operazioni intracomunitarie. Inoltre, con la direttiva 92/77/CEE, è stata stabilita un'aliquota ordinaria minima del 15 per cento. Fonte: <https://www.europarl.europa.eu/>

¹⁴³ *Treaty of Functioning of the European Union*.

- Libertà di circolazione dei capitali.

Insieme alla libertà di stabilimento, le quattro libertà fondamentali costituiscono la colonna portante del Mercato unico europeo ed inoltre, da questi concetti, deriva, in parte, il principio di non discriminazione. Ad esempio, nell'art. 45 TFUE sulla libertà di circolazione delle persone, è contenuta una rilevante asserzione inerente al principio di non discriminazione. Infatti, esso afferma che è vietata ogni discriminazione basata sulla nazionalità tra i lavoratori degli Stati membri in merito a occupazione, retribuzione e condizioni lavorative¹⁴⁴. Nonostante sia riferito alla circolazione delle persone, tale articolo rappresenta un principio fondamentale in tutti gli ambiti, anche in quello fiscale.¹⁴⁵

Gli Stati membri dell'UE hanno però mantenuto un'autonomia nella potestà impositiva in materia di imposte dirette. Questo significa che ciascun Paese ha la possibilità di stabilire come riscuotere i tributi sul reddito personale e con quali aliquote. Come è possibile vedere dal capitolo precedente, i *tax rates* e i regimi fiscali agevolativi risultano differenti tra Paesi e questo si spiega con il fatto che ogni Stato ha la propria politica fiscale. Da questa diversità, deriva una concorrenza fiscale tra Stati, dettata dall'obiettivo di ciascun Paese di incrementare le proprie entrate, in modo tale da garantire un'adeguata copertura economica della spesa pubblica. A livello normativo, è necessario che un'imposta rispetti i requisiti legislativi del Paese che la emana e, al tempo stesso, non interferisca con i principi fondamentali stabiliti dai Trattati dell'Unione europea. A tal proposito, la Corte di giustizia dell'Unione europea è incaricata a garantire che le leggi sulle imposte dirette, emanate dagli Stati membri, siano coerenti e non interferiscano con le libertà garantite dai Trattati.¹⁴⁶

Ad esempio, il regime fiscale italiano per neo-residenti¹⁴⁷ è stato emanato sulla base dei principi costituzionali italiani e al tempo stesso non contrastando con le

¹⁴⁴ Art. 47 TFUE «*entail[s] the abolition of any discrimination based on nationality between workers of the Member States as regards employment, remuneration and other conditions of work and employment.* »

¹⁴⁵ MASON, KNOLL, *What is tax discrimination?*, in *The Yale Law Journal*, 2012, p. 1017 – 1116.

¹⁴⁶ GRAETZ, WARREN, *Income Tax Discrimination: Still Stuck in the Labyrinth of Impossibility*, in *The Yale Law Journal*, 2011, p. 1120 – 1167.

¹⁴⁷ Vedi paragrafo 1.3.

libertà fondamentali sancite dai Trattati europei. Questo regime fiscale si è fondato sull'art. 3¹⁴⁸ e sull'art. 53¹⁴⁹ della Costituzione. Il primo definisce il principio di uguaglianza tra cittadini, mentre il secondo attiene alla capacità contributiva dei soggetti, cioè alla misura in cui sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche. Di conseguenza, soggetti in situazioni simili verranno tassati allo stesso modo, invece contribuenti in situazioni differenti saranno assoggettati a tassazione in maniera diversa dai primi. Nell'ambito di un regime fiscale, in questo caso del regime fiscale per neo-residenti, la differenza che si viene a configurare, tra fruitori e non beneficiari, non deve essere arbitrariamente discriminatoria. Il regime per neo-residenti, al tempo stesso, deve garantire la libera circolazione di lavoratori, capitali, merci e servizi dei cittadini europei in Italia.¹⁵⁰

Di conseguenza, in relazione alle libertà di circolazione e alle diverse politiche fiscali dei vari Stati membri, gli individui sono fortemente influenzati nelle loro decisioni su dove vivere, dove lavorare, dove investire e dove trasferirsi, al fine di fare una pianificazione fiscale per ridurre al minimo gli oneri tributari. I calciatori, da questo punto di vista, rappresentano un perfetto esempio di soggetti che possono spostare la propria residenza, in considerazione sia dell'aspetto sportivo ma anche di quello economico, per conseguire benefici e vantaggi sulla tassazione dei redditi da loro conseguiti. Tuttavia, è necessario che i regimi fiscali agevolativi non distorcano in maniera eccessiva le allocazioni di persone, merci, capitali e servizi, in modo tale da non rompere gli equilibri di mercato e di concorrenza lecita all'interno del Mercato economico europeo. Perciò, le differenti politiche e i diversi regimi fiscali messi in atto da un singolo Stato membro costituiscono uno strumento in grado di promuovere più efficacemente la circolazione di risorse. Questo costituisce un aspetto positivo, in termini di

¹⁴⁸ Art. 3 della Costituzione italiana: «Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali...» Fonte: <http://www.governo.it/>

¹⁴⁹ Art. 53 della Costituzione italiana: «Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.» Fonte: <http://www.governo.it/>

¹⁵⁰ MANZITTI, *Le agevolazioni fiscali ai "neo-residenti" tra il principio di eguaglianza e quello di capacità contributiva*, in *Novità Fiscali*, III, 2020, p. 126 – 132.

efficienza del Mercato europeo, a condizione che la concorrenza fiscale non sia dannosa.¹⁵¹

4.1.1 Regimi fiscali “leciti” e regimi fiscali “dannosi”

Per politica fiscale lecita si intende una misura messa in pratica dai Paesi membri per ridurre gli oneri fiscali, per imprese e cittadini, attraverso l’abbassamento delle aliquote ordinarie, con l’obiettivo di attirare attività economiche nel proprio Paese, senza però alterare la distribuzione dei profitti nel Mercato unico europeo. Apparentemente, è piuttosto semplice distinguere un regime fiscale “lecito” da un regime “dannoso”, ovvero quello che altera in maniera gravosa gli equilibri di mercato. Tuttavia, nella pratica, la sua individuazione è più complessa. La scelta della politica fiscale, e la conseguente adozione di un regime fiscale, costituisce per uno Stato membro il modo per assicurarsi gettiti fiscali per compiere le politiche economiche e sociali prefissate¹⁵². Tuttavia, è necessario che uno Stato crei un regime fiscale che sia lecito, ovvero che promuova una concorrenza fiscale sana all’interno del Mercato europeo. L’UE e l’OSCE¹⁵³ hanno stilato una serie di misure per riconoscere e contrastare la concorrenza fiscale sleale, derivata dall’utilizzo di regimi fiscali dannosi per il processo di integrazione del Mercato europeo. L’azione dell’UE si orienta nei confronti degli Stati membri, mentre l’OSCE si rivolge globalmente, sia ai Paesi facenti parte dell’organizzazione sia agli altri Stati, e inoltre le sue misure appaiono più pragmatiche e decise rispetto a quelle messe in atto dall’UE.

L’azione europea deriva da una crescente competitività tra Stati e dal crescente fenomeno della globalizzazione. Essa si configura come uno strumento in grado di apportare maggiori equilibri e in grado di evitare l’erosione delle entrate degli Stati membri. Le mosse dell’UE contro le politiche fiscali dannose si possono sintetizzare in quattro tappe fondamentali. La prima, nel marzo del 1992, con la creazione del Comitato Ruding, cioè una commissione di esperti nominata dalla Commissione europea. Il suo compito era quello di capire se le diverse politiche

¹⁵¹ MASON, KNOLL, *What is tax discrimination?*, in *The Yale Law Journal*, 2012, p. 1017 – 1116.

¹⁵² GRAETZ, WARREN, *Income Tax Discrimination: Still Stuck in the Labyrinth of Impossibility*, in *The Yale Law Journal*, 2011, p. 1120 – 1167.

¹⁵³ *Organization for Security and Co-operation in Europe*.

fiscali¹⁵⁴ dei Paesi membri avessero potuto creare delle distorsioni dannose, in merito a decisioni di investimento e di concorrenza, nel Mercato UE. Il comitato Ruding giunse alla conclusione che l'asimmetria fiscale, non sarebbe stata un problema per la localizzazione di risorse e investimenti, quanto piuttosto uno strumento incentivante l'armonizzazione fiscale tra Stati membri.

La seconda tappa storica avviene con l'adozione del "Codice di condotta", il 1° dicembre 1997. Esso individua degli elementi in grado di rimuovere misure fiscali, che comportano una concorrenza fiscale dannosa. In particolare, definisce la concorrenza scorretta quando è in contrasto con i seguenti articoli del TFUE:

- Art. 26 TFUE¹⁵⁵. Quando la politica fiscale di uno Stato membro esercita una forte incidenza sull'allocazione di risorse ed investimenti;
- Art. 18 TFUE¹⁵⁶. Si riferisce al fatto che un Paese membro non può offrire un ridotto livello impositivo a individui, sulla base di una discriminazione sulla nazionalità.

Successivamente, il 23 aprile 1998, la Commissione europea ha istituito una "Piattaforma per la buona *governance* fiscale", con il compito di monitoraggio degli Stati membri sulle politiche fiscali adottate, ai sensi delle disposizioni delle due fasi precedenti. Il programma, inoltre, inasprisce i controlli sullo spostamento di capitali nei paradisi fiscali e sulla pianificazione fiscale aggressiva. In questa fase, l'UE adotta una misura per la lotta alla concorrenza fiscale dannosa, che presuppone una più efficiente coordinazione tra i vari Stati membri.

Infine, il 14 maggio 2018, il Consiglio dell'ECOFIN¹⁵⁷ intensifica i controlli in materia di allocazione di capitali nei paradisi fiscali e inoltre si accerta che vi sia adeguata trasparenza e scambio di informazione per operazioni transfrontaliere, in modo tale da non incorrere in erosioni di gettiti fiscali tra i Paesi membri.

¹⁵⁴ Sia in termini di aliquote differenti che di basi imponibili.

¹⁵⁵ «Il mercato interno comporta uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali secondo le disposizioni dei trattati.»

¹⁵⁶ «Nel campo di applicazione dei trattati, e senza pregiudizio delle disposizioni particolari dagli stessi previste, è vietata ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità.»

¹⁵⁷ «Il Consiglio "Economia e finanza" (ECOFIN) è responsabile della politica dell'UE in tre settori principali: politica economica, questioni relative alla fiscalità e regolamentazione dei servizi finanziari. È composto dai ministri dell'economia e delle finanze di tutti gli Stati membri.» Fonte: <https://www.consilium.europa.eu>

L'OSCE, invece, condanna tutte quelle politiche e quei regimi fiscali, che riducono sensibilmente le basi imponibili degli altri Paesi, influenzano in maniera determinante la distribuzione di risorse¹⁵⁸, alterano i mercati commerciali e di conseguenza gli investimenti globali. Infine, condanna anche le pratiche fiscali che non rispettano l'equità e la neutralità. Inizialmente, l'OSCE individua quattro elementi cardine e otto complementari, idonei a identificare una politica fiscale dannosa per la concorrenza. Nel giugno 2013, con l'approvazione del piano d'azione anti-BEPS¹⁵⁹, vengono individuati nuovi principi fondamentali e complementari. I cinque nuovi elementi chiave, per individuare una politica fiscale dannosa, sono:

- Assenza di tassazione o modesta imposizione su capitali mobili;
- Regimi qualificati come *ring-fencing*;
- Regimi senza trasparenza fiscale;
- Scarso scambio informativo tra autorità fiscali;
- Regimi che si basano su meccanismi di natura fiscale, senza alcuna sostanza economica.

I fattori complementari, invece, sono:

- La base imponibile viene definita in maniera artificiosa;
- Non vi è il rispetto di principi internazionali in materia di *transfer pricing*;
- I redditi di fonte straniera sono esenti da tassazione nel Paese di residenza;
- I contribuenti hanno la possibilità di negoziare con le autorità fiscali su *tax rates* e base imponibile;
- Vi sono disposizioni sul segreto¹⁶⁰.

Un regime fiscale si configura come dannoso per il mercato economico, secondo i principi OSCE, quando non viene rispettato almeno uno dei requisiti fondamentali e congiuntamente almeno uno dei fattori complementari. Se l'OSCE individua una pratica fiscale dannosa, la segnala in un apposito registro. Ad esempio, l'Italia è stata segnalata nel 2016 per una temporanea estensione del

¹⁵⁸ Inteso come capitali, servizi e lavoratori.

¹⁵⁹ *Base Erosion and Profit Shifting*. «il progetto BEPS si inserisce nell'ambito di azioni per contrastare le politiche di pianificazione fiscale aggressiva e per evitare lo spostamento di base imponibile dai Paesi ad alta fiscalità verso altri con pressione fiscale bassa o nulla» Fonte: <https://www.finanze.gov.it/>

¹⁶⁰ Ad esempio, il segreto bancario in vigore in Svizzera fino al 2018.

regime *Patent box*, inerente ai marchi aziendali, per mancata conformità ai requisiti sopracitati. Tuttavia, ad oggi, lo Stato italiano non esercita alcuna politica fiscale volta a creare una concorrenza dannosa¹⁶¹.

4.2 Il principio di non discriminazione

L'UE promuove il principio di non discriminazione, in quanto esso consente agli individui di poter avere un pari accesso alle opportunità sociali. La discriminazione si configura come un trattamento diversificato, in maniera sfavorevole, rispetto ad un altro soggetto, in virtù di una sua particolare caratteristica. Negli anni 2000 l'UE ha adottato due presupposti in tema di discriminazione. In primo luogo, ha promosso l'uguaglianza in ambito lavorativo, proibendo discriminazioni sulla base dell'orientamento sessuale, religioso, razziale e sull'età o disabilità in ambito di materia lavorative. Inoltre, ha insistito sul concetto di uguaglianza razziale, non solo in ambito lavorativo, ma in qualsiasi contesto di accesso a beni o servizi sociali. Nel 2009, con il trattato di Lisbona, con l'Art. 10 è stato introdotto un presupposto di lotta alla discriminazione in modo orizzontale, cioè attraverso tutte le politiche e le azioni europee. Inoltre, è fondamentale l'art. 18 del Trattato¹⁶², che contiene una norma di carattere generale, la quale vieta qualsiasi discriminazione, all'interno dell'UE, sulla base della nazionalità di un individuo¹⁶³. Come visto nel paragrafo precedente, i principi di non discriminazione sono insiti nelle libertà fondamentali dei cittadini europei. Per esempio, all'interno dell'articolo sulla libertà di circolazione dei lavoratori¹⁶⁴, si trova che è abolita «qualsiasi discriminazione fondata sulla nazionalità tra i lavoratori degli Stati membri per quanto riguarda l'impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro»¹⁶⁵. In termini generali, il TFUE condanna ogni forma di discriminazione basata sulla nazionalità e concede al Consiglio europeo di

¹⁶¹ PALMITESSA, *I regimi speciali per "lavoratori impatriati" e "neo-residenti", tra forme di competizione fiscale e vincoli europei in materia di concorrenza*, in *Novità Fiscali*, VIII, 2020, p. 522 – 529.

¹⁶² Precedentemente, art. 12 del Trattato CE.

¹⁶³ EUROPA, <https://europa.eu/>.

¹⁶⁴ Art. 45 del Trattato di Lisbona, precedentemente art. 39 del Trattato CE.

¹⁶⁵ ARCHETTI, *Il principio di non discriminazione nel diritto tributario comunitario, in Obbligazioni e Contratti*, III, 2010, p. 211 – 224.

formulare piani e azioni, idonei a eliminare discriminazioni sulla base di religione, sesso, razza, etnia, disabilità, età e convinzioni personali in qualsiasi ambito.

La discriminazione può esistere anche in ambito fiscale. Ad esempio, uno Stato membro potrebbe essere accusato di fare una discriminazione fiscale, se concede un trattamento impositivo migliore ad un soggetto rispetto ad un altro individuo nella medesima situazione. Il concetto di non discriminazione fiscale è apparentemente semplice, nel senso che si potrebbe tradurre con l'espressione "tasse uguali". Tuttavia, come analizzato nei precedenti capitoli, gli Stati membri adottano basi imponibili e aliquote differenti e inoltre presuppongono trattamenti differenziati tra residenti e non residenti, e perciò, inevitabilmente, vi saranno delle differenze impositive. Quindi, per capire se si è in presenza di una discriminazione finale o meno, è necessario utilizzare un concetto "più sfumato" dell'espressione "tasse uguali". Cioè che situazioni tra loro comparabili non devono essere trattate diversamente e invece, situazioni differenti non devono essere trattate allo stesso modo, a meno che questo trattamento differenziato sia oggettivamente giustificabile¹⁶⁶. Da questo tipo di asserzione emergono due elementi fondamentali per individuare una forma di discriminazione fiscale: il trattamento equo e la situazione comparabile.

- Per situazione comparabile, si intende il paragone necessario tra un rapporto reale, cioè regolamentato dall'ordinamento nazionale o europeo, e un rapporto virtuale. In materia di imposte dirette, la differenza principalmente discussa è tra residenti e non residenti. Come regola generale, la CGUE parte dal presupposto che residenti e non residenti non siano tra loro comparabili, a meno che non vi siano elementi e situazioni particolari che li rendano comparabili. Invece, il presupposto per due residenti è che essi si trovino in una situazione comparabile.
- Per trattamento equo, si intende che se due situazioni sono comparabili, allora, secondo il principio di non discriminazione, devono essere trattate allo stesso modo. Questo trattamento "allo stesso modo" sottintende quindi che vi sia una sorta di protezione dalla discriminazione. Pertanto, la persona protetta non deve essere trattata in maniera sfavorevole, rispetto all'oggetto di

¹⁶⁶ MASON, KNOLL, *What is tax discrimination?*, in *The Yale Law Journal*, 2012, p. 1017 – 1116.

confronto. È sufficiente che non sia trattata in maniera meno favorevole, infatti se l'individuo viene trattato più favorevolmente dell'oggetto di confronto, non si è in presenza di un immediato problema di discriminazione¹⁶⁷. Nel momento in cui l'oggetto di confronto viene trattato in maniera sfavorevole rispetto al termine di paragone in una situazione simile, viene violato il principio di trattamento equo, indipendentemente dalla gravità dello svantaggio subito. Infatti, secondo la giurisprudenza, qualsiasi trattamento sfavorevole non giustificato, anche se di minima entità, costituisce una violazione di trattamento. Infine, la CGUE sembra essere avversa alla compensazione dello svantaggio con un vantaggio di altro genere, cioè, detto in altri termini, che il trattamento sfavorevole venga neutralizzato attraverso la concessione di un vantaggio nello Stato membro o in un altro Paese¹⁶⁸.

4.2.1 Le tipologie di discriminazione

La discriminazione è un fenomeno che si può sviluppare e manifestare in diverse tipologie e forme. Essa, come già visto in precedenza, si configura come un trattamento sfavorevole basato su una particolare caratteristica di un individuo. Di conseguenza, una prima classe di discriminazione riguarda la quantità di elementi, che comportano il trattamento meno favorevole per un individuo. Pertanto, si possono distinguere le discriminazioni "singole" da quelle "plurime":

- La discriminazione "singola" avviene quando un solo elemento comporta il trattamento sfavorevole. Ad esempio, in ambito fiscale, quando un'agevolazione viene concessa ai soli soggetti con età inferiore ai 30 anni. In tal caso, la discriminazione, a condizione che il trattamento diversificato non sia giustificato, avviene nei confronti dei soggetti over 30.
- La discriminazione "plurima"¹⁶⁹, invece, viene generata da una serie di fattori identitari. Ad esempio, se un'agevolazione fiscale venisse concessa ai

¹⁶⁷ In tal caso si è in presenza di una "discriminazione alla rovescia", che verrà approfondita nel paragrafo 4.4.

¹⁶⁸ BMMENS, *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*, Volume 24 in the Doctoral Series, 2013.

¹⁶⁹ Definita anche come discriminazione "multipla".

soggetti di sesso maschile con età inferiore ai 30 anni. In questo caso, rispetto alla discriminazione “singola”, la cerchia dei soggetti discriminati si allarga. Infatti, oltre agli over 30, il trattamento meno favorevole avviene anche nei confronti dei soggetti di sesso femminile.

Un'altra importante distinzione riguarda le discriminazioni “palesi” da quelle “dissimulate” o “arbitrarie”¹⁷⁰. Questa distinzione emerge dalla lettura dell'art. 36 TFUE sulla libera circolazione delle merci.¹⁷¹

- Una discriminazione “palese” si configura con un trattamento sfavorevole, esplicitamente previsto dalla normativa, nei confronti di un soggetto. Nel caso della libera circolazione delle merci, ad esempio, essa si esprime come un trattamento impositivo, previsto dalla normativa nazionale, più gravoso per un prodotto proveniente dall'estero, piuttosto di un prodotto domestico.
- Una discriminazione “dissimulata” corrisponde ad un trattamento meno favorevole, non previsto esplicitamente dalla normativa, che, attraverso uno o più fattori di differenziazione, comporta il medesimo risultato della discriminazione “palese”. Uno dei *leading case* sulla discriminazione “dissimulata” è il caso Sotgiu (C-152/73) sulla libertà di circolazione delle persone. La Corte, con questo caso, ha espressamente vietato tutti quei comportamenti che portano allo stesso risultato di una discriminazione palese¹⁷².

¹⁷⁰ ARCHETTI, *Il principio di non discriminazione nel diritto tributario comunitario*, in *Obbligazioni e Contratti*, III, 2010, p. 211 – 224.

¹⁷¹ «L'articolo 36 del TFUE consente agli Stati membri di adottare misure di effetto equivalente a restrizioni quantitative quando esse sono giustificate da un interesse generale di natura non economica (ad esempio per motivi di moralità pubblica, di ordine pubblico o di pubblica sicurezza). Trattandosi di eccezioni a un principio generale, tali deroghe richiedono una rigida interpretazione e le misure nazionali non devono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria, né una restrizione dissimulata al commercio tra gli Stati membri.» Fonte: <https://www.europarl.europa.eu>.

¹⁷² «Il principio della parità di trattamento, enunciato sia nel trattato, sia nel regolamento n. 1612/68, vieta non soltanto le discriminazioni palesi in base alla cittadinanza, ma altresì qualsiasi discriminazione dissimulata che, pur fondandosi su altri criteri di riferimento, pervenga al medesimo risultato.» Caso Sotgiu sentenza del 12 febbraio 1974 (C-152/73).

Un'ulteriore categoria di discriminazioni riguarda la discriminazione "diretta", "indiretta" o "inversa":

- La discriminazione "diretta" «si verifica con qualsiasi disposizione, criterio, prassi, atto, patto o comportamento che produca un effetto pregiudizievole, di tipo discriminatorio e comunque con l'attribuzione di un trattamento irragionevolmente meno favorevole ad un soggetto o ad una categoria di soggetti rispetto ad altri che si trovano in situazione analoga¹⁷³». Da questa definizione, emerge che si è in presenza di questa tipologia di discriminazione al verificarsi di una serie di elementi: il trattamento meno favorevole, la comparazione con un individuo in analoga situazione ed infine la mancanza di giustificazione. A livello di imposte sul reddito di una persona fisica, per discriminazione diretta, si intende un trattamento discriminante sulla base della nazionalità. Più specificatamente, uno Stato membro non può usare il suo sistema impositivo per discriminare un soggetto con nazionalità di un altro Paese dell'UE che entra nel suo territorio per lavorare. Quindi, ad esempio, un tedesco, che produce redditi in Italia, non può ricevere un trattamento sfavorevole, sulla base della nazionalità, rispetto ad un italiano in una situazione comparabile.
- La discriminazione "indiretta" «che si verifica quando una disposizione, un criterio, una prassi, un atto, un patto o un comportamento apparentemente neutri mettono o possono mettere un individuo o una categoria di persone in una posizione di particolare svantaggio rispetto agli altri individui o categorie di persone¹⁷⁴». Rispetto alla discriminazione diretta, è meno evidente. Infatti, riguarda diversi criteri di discriminazione che portano ad un risultato simile a quello della discriminazione diretta. In ambito fiscale, la discriminazione indiretta si verifica quando uno Stato membro concede un trattamento più favorevole ad un proprio residente piuttosto che ad un residente di un altro Stato membro. Uno dei *leading case* è il caso O'Flynn (C-237/94), in cui la Corte ha stabilito che «una disposizione di diritto nazionale dev'essere

¹⁷³ TRIA, *Il divieto di discriminazione tra Corte di Strasburgo e Corti interne*, 2014, p. 1 – 55.

¹⁷⁴ TRIA, *Il divieto di discriminazione tra Corte di Strasburgo e Corti interne*, 2014, p. 1 – 55.

giudicata indirettamente discriminatoria quando, per sua stessa natura, tenda ad essere applicata più ai lavoratori migranti che a quelli nazionali e, di conseguenza, rischi di essere sfavorevole in modo particolare ai primi.»¹⁷⁵

- La discriminazione “inversa”¹⁷⁶, in ambito fiscale, si verifica quando i soggetti “interni” sono trattati in maniera sfavorevole rispetto ai soggetti “esterni”, al contrario della discriminazione diretta e indiretta dove si cerca di proteggere il soggetto “esterno” da un trattamento discriminante¹⁷⁷. Un esempio di discriminazione “alla rovescia” avviene quando un individuo straniero, sulla base della cittadinanza o della residenza, riceve delle agevolazioni o un migliore trattamento rispetto ad un soggetto “domestico”, in una situazione comparabile.

4.3 Le decisioni della Corte di Giustizia dell’Unione europea in materia di discriminazione fiscale.

I cittadini degli Stati membri UE hanno la possibilità di far valere i propri diritti dinnanzi alla CGUE nel momento in cui ricevono un trattamento non equo in una situazione comparabile, oppure se viene limitato uno dei principi sanciti dalle libertà di circolazione nei trattati TFUE, o ogni qual volta si trovino in una situazione di svantaggio ingiustificato. La giurisprudenza della CGUE, in materia di imposte dirette, si è evoluta e si è basata su principi di natura extra-fiscale, quali, ad esempio, il principio di non discriminazione e i principi di libertà di circolazione. La disciplina in ambito fiscale è in continua evoluzione ed anche la sua influenza è in forte espansione, infatti i casi dove vengono trattate controversie, aventi ad oggetto tasse e imposte, costituiscono circa il 10 per cento dei casi totali della CGUE¹⁷⁸. Le varie sentenze, in materia di imposte dirette, inizialmente, potrebbero sembrare difficili da conciliare o addirittura contraddittorie. In realtà, nell’*iter* giurisprudenziale è possibile distinguere tre fasi,

¹⁷⁵ Sentenza della Corte del 23 maggio 1996, nel procedimento C-237/94. Disponibile in <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61994CJ0237:it:PDF>.

¹⁷⁶ Detta anche discriminazione “alla rovescia” o “*reverse discrimination*”.

¹⁷⁷ TRIA, *Il divieto di discriminazione tra Corte di Strasburgo e Corti interne*, 2014, p. 1 – 55.

¹⁷⁸ MASON, KNOLL, *What is tax discrimination?*, in *The Yale Law Journal*, 2012, p. 1017 – 1116.

che corrispondono ad altrettanti diversi approcci intrapresi dalla CGUE, i quali permettono di comprendere meglio le differenze e le sfumature decisionali in materia fiscale. Nella prima fase, la CGUE, adotta un approccio basato sul principio di non discriminazione, mentre nella seconda analizza i casi attraverso una lettura basata sulle restrizioni delle libertà fondamentali. La terza fase, che è quella attuale, vede un ritorno ad un metodo basato sul principio di non discriminazione ma con un approccio più sfumato¹⁷⁹.

4.3.1 La prima fase

La prima fase ha inizio negli anni '80 e basa il proprio metodo sul rispetto del principio di non discriminazione. Inizialmente, la giurisprudenza aboliva esclusivamente le discriminazioni effettuate sulla base della nazionalità, salvo poi estenderla anche a tutte le forme di discriminazione indiretta, ossia quelle basate sul criterio della residenza. Difatti, in materia di imposte dirette, la maggior parte degli Stati, per determinare la modalità di prelievo impositivo, adotta il criterio della residenza fiscale. Ne consegue che la maggior parte delle controversie riguardino un non residente che riceve un trattamento meno favorevole di un residente. In questa fase, la CGUE esprime le sentenze, confrontando la situazione del contribuente con una situazione comparabile e in caso di trattamento meno favorevole, dichiara che è avvenuta una violazione del principio di non discriminazione. Il primo caso di questa fase è la causa *Avoir Fiscal* del 1986 (C-270/83), tuttavia il *leading case* è il caso *Schumacker* (C-279/93)¹⁸⁰, in materia di imposte dirette, in quanto costituisce una svolta evolutiva fondamentale della giurisprudenza della CGUE. Il signor *Schumacker* è un soggetto che ha sempre risieduto con la famiglia in Belgio e ha mantenuto lì la propria residenza, nonostante lavorasse come lavoratore subordinato in Germania. Lo Stato tedesco tassa le persone fisiche con residenza o domicilio abituale secondo il principio della *World-wide taxation*¹⁸¹, mentre i non residenti

¹⁷⁹ BAMMENS, *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*, Volume 24 in the Doctoral Series, 2013.

¹⁸⁰ <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=99137&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7238549>.

¹⁸¹ Ovvero, la tassazione sui redditi prodotti globalmente.

solamente sui guadagni e i redditi conseguiti all'interno del territorio tedesco¹⁸². Il signor Schumacker, essendo un cittadino residente in Belgio, veniva tassato dal fisco tedesco solamente per la parte di reddito prodotta in Germania. L'imposta sui redditi da lavoro dipendente si applica attraverso una ritenuta alla fonte effettuata dal datore, il quale poi provvede al versamento nelle casse dell'amministrazione tributaria. Per poter accedere alla *Splitting Tarif*¹⁸³, e quindi ridurre la progressività dell'imposta, il soggetto passivo doveva essere residente e sposato in Germania. Oltre a ciò, i soggetti non residenti non avevano la possibilità di detrarre oneri previdenziali eccedenti gli importi forfettari, definiti dalla normativa fiscale tedesca, e nemmeno avevano diritto al rimborso dei versamenti tributari in eccesso. Il signor Schumacker era sposato e aveva figli risidenti in Belgio, la moglie era disoccupata e di conseguenza il suo reddito percepito in Germania costituiva l'unica fonte di reddito familiare. Schumacker si rivolse alla Corte chiedendo di poter ricevere il trattamento fiscale per coniugi residenti e la restituzione dell'eccesso da lui versato come singolo contribuente, invece che con la *Splitting Tarif*. La sentenza della CGUE costituisce un importante punto di svolta per il diritto comunitario, in quanto il giudice si trova a prendere una decisione sulla base di una giurisprudenza in materia piuttosto scarsa. La Corte si è espressa in maniera sfavorevole riguardo alla limitazione, da parte di uno Stato membro, della norma comunitaria in materia di imposte dirette. Di conseguenza, ad un Paese membro non è concessa l'adozione di provvedimenti volti a ostacolare i principi basi del diritto comunitario, tra cui il principio di non discriminazione. In questo caso viene fatto valere l'art. 7, Reg. CEE sulla libertà di circolazione dei lavoratori che dispone che i cittadini di uno Stato membro in un altro Paese hanno il diritto a ricevere le stesse agevolazioni fiscali dei lavoratori nazionali. La Corte ha inoltre affermato che i TFUE intervengono per stabilire un equo trattamento tra lavoratori all'interno del Mercato unico e che i governi nazionali devono adeguare la propria legislazione per raggiungere tale fine e quindi prevenire disuguaglianze di trattamento fiscale. A tal proposito, per evitare discriminazioni fiscali, è necessario che il termine di paragone tra due situazioni fiscali sia ben definito, in modo tale da garantire un

¹⁸² Si veda il capitolo 2.3.1.

¹⁸³ Cioè la tariffa impositiva prevista per i soggetti sposati. A riguardo si veda il capitolo 2.3.1.

trattamento equo ai cittadini europei. La Corte ha così introdotto una fondamentale novità, in merito alla comparazione tra un residente e un non residente. Infatti, di norma la situazione di un residente non è comparabile a quella di un non residente ma, e questo è l'elemento innovativo, se il non residente percepisce la maggior parte del proprio reddito nello Stato in cui lavora, allora la sua situazione può essere equiparata a quella del residente. Detto in altri termini, la situazione di un non residente può essere considerata simile a quella di un residente, quando il primo trae la parte essenziale del reddito in quello Stato membro. In ragione di ciò, al signor Schumacker è stato riconosciuto il diritto ad essere considerato nella stessa situazione di un soggetto residente in Germania, in virtù del fatto che la totalità dei suoi redditi provenissero dallo Stato tedesco, pertanto ha ottenuto il diritto ad accedere alla *Splitting Tarif*.

4.3.2 La seconda fase

La seconda fase inizia nel 1997 con il caso Futura (C-250/95), termina a marzo 2005 con la sentenza Laboratoires Fournier (C-39/04) e riguarda all'incirca quaranta decisioni, intraprese dalla CGUE con un diverso approccio rispetto a quello della prima fase. Con questo nuovo approccio, la Corte verifica se una misura emanata da un ordinamento nazionale di uno Stato membro sia suscettibile di ostacolare o limitare l'esercizio delle libertà di circolazione dei Trattati e al tempo stesso analizza se la misura limitativa può essere giustificata. In questa fase, rispetto alla precedente, la Corte emette le sentenze sulla base di un'analisi senza alcuna comparazione tra situazioni. In questo senso, la verifica agli ostacoli o le restrizioni alle libertà dei Trattati viene vista come un approccio indipendente, cioè non correlato ai trattamenti di altre situazioni apparentemente simili. Di conseguenza, il caso di un lavoratore transfrontaliero, per esempio, viene analizzato in maniera indipendente, ovvero senza tenere conto di una situazione domestica comparabile. Questo tipo di approccio della Corte è stato adottato per il fatto che il solo principio di non discriminazione non era sufficiente per la creazione di un Mercato unico. Invece, la rimozione di barriere ed ostacoli alla libertà di circolazione di capitali, merci, lavoratori e servizi, avrebbe dato una migliore garanzia di sostegno e sviluppo di un Mercato unico europeo. L'analisi dei casi in materia di imposte dirette, attraverso il

concetto assoluto, cioè senza termini di paragone, di non ostacolare le libertà fondamentali, si dimostra essere un punto di debolezza piuttosto che il principio cardine. Il problema, di una lettura di un caso basata esclusivamente sulle restrizioni delle libertà fondamentali, risulta essere la sua difficoltà a conciliarsi con la sovranità fiscale, in materia di imposte dirette, concessa agli Stati membri. Infatti, i Paesi membri hanno la libertà di definire basi imponibili, aliquote, detrazioni e regimi fiscali¹⁸⁴. L'esistenza di regimi fiscali differenti comporta una concorrenza fiscale¹⁸⁵, la quale a sua volta comporta indirettamente un ostacolo alle libertà fondamentali dei Trattati. Infatti, ad esempio, un'aliquota fiscale più elevata in Spagna¹⁸⁶ rispetto all'Italia¹⁸⁷ potrebbe potenzialmente configurarsi come un ostacolo per un cittadino italiano a trasferirsi in Spagna. Questo esempio dimostra che è inevitabile che il principio di sovranità fiscale nazionale porti ad una restrizione dell'esercizio delle libertà fondamentali e perciò l'approccio, basato sull'analisi delle limitazioni delle libertà in termini assoluti, si riveli inadeguato in ambito fiscale.

Uno dei casi principali della seconda fase, in materia fiscale, è quello di Futura (C-250/95)¹⁸⁸. Futura Participations SA è una società con sede a Parigi e con una succursale, la società Signer, con sede a Lussemburgo. La normativa fiscale lussemburghese prevedeva che per i non residenti non vi fosse alcun obbligo di tenere una contabilità distinta rispetto alla società madre. Tuttavia, i contribuenti non residenti con stabile organizzazione a Lussemburgo, per poter detrarre le perdite, erano obbligati a tenere una contabilità distinta per le attività svolte a Lussemburgo e allo stesso tempo conforme alle normative del Paese lussemburghese. L'obbligo della tenuta della contabilità, secondo le disposizioni normative di Lussemburgo, era valevole anche per i contribuenti residenti in caso di riporto delle perdite. Quindi, non vi era alcuna distinzione tra residenti e non residenti, per quanto riguarda l'obbligo di tenuta della contabilità in caso di perdite. Nonostante la misura fosse applicata indistintamente a residenti e non

¹⁸⁴ Si veda capitolo 4.1.

¹⁸⁵ Si veda paragrafo 4.1.1.

¹⁸⁶ 45 per cento. Si veda paragrafo 2.2.1.

¹⁸⁷ 43 per cento. Si veda paragrafo 1.2.3.

¹⁸⁸ <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30d662549ca93db9437e8f2da40262185613.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxyMa3r0?text=&docid=100591&pageId=dex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=37508>.

residenti, la CGUE ha ritenuto che, essa si configurava come un ostacolo alle libertà di circolazione poiché avrebbe potuto limitare le attività transfrontaliere. Infatti, la società Futura, oltre alla contabilità nel territorio francese, avrebbe dovuto tenerne un'altra a Lussemburgo per poter detrarre le perdite e perciò la CGUE lo ha ritenuto un doppio onere a carico di un non residente.

4.3.3 La terza fase

In questa fase, si vede un abbandono all'approccio basato sull'analisi della misura restrittiva delle libertà fondamentali, verso un ritorno alla prima, cioè basato sull'analisi del principio di non discriminazione ma con un metodo più sfumato. L'approccio della CGUE di questa fase si basa essenzialmente su tre step:

- Valutare se la misura ostacola le libertà fondamentali;
- Valutare se le situazioni sono comparabili, tenendo in considerazione il principio di territorialità.
- Valutare se la misura è giustificata.

Dopo aver considerato tali aspetti, la Corte è in grado di definire se uno Stato membro debba astenersi o meno dal trattare in maniera favorevole la situazione "transfrontaliera" piuttosto che quella "interna", ovvero se la misura discrimina un soggetto non residente.

Questo nuovo approccio si intravede con il caso D. (C-376/03)¹⁸⁹, in cui vi è l'abbandono dell'approccio basato sulle restrizioni delle libertà fondamentali senza termini comparativi. Il caso D. riguarda un'agevolazione fiscale nel territorio olandese concessa ai residenti in Olanda e anche, in virtù di un trattato stipulato con il Belgio, ai residenti belgi oppure ai non residenti che possiedono un patrimonio in Olanda. Un contribuente residente in Germania si è visto negare dalla CGUE la possibilità di fruire dell'agevolazione fiscale olandese, nonostante avesse un immobile in Olanda, poiché possedeva la maggior parte¹⁹⁰ del proprio patrimonio in Germania. La CGUE ha dedotto, attraverso un'accurata analisi

¹⁸⁹<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=59873&pageIndex=0&doclang=it&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2463589>.

¹⁹⁰ Oltre il 90 per cento.

comparativa, che il residente tedesco, con una piccola parte di patrimonio immobiliare in Olanda, non può essere considerato in una situazione comparabile rispetto ad un residente olandese o ad un residente belga¹⁹¹ e pertanto non ha diritto all'agevolazione fiscale in questione. La CGUE ha quindi adottato un'analisi comparativa molto simile al caso Schumacker. Se il caso D. fosse stato sottoposto alla Corte nel periodo dell'approccio basato sulle restrizioni delle libertà fondamentali, probabilmente la sentenza avrebbe avuto un esito diverso, poiché l'agevolazione fiscale, previsto per residenti olandesi e belgi, avrebbe avuto un carattere restrittivo per un residente tedesco con un immobile in Olanda. Un altro caso molto importante è il caso Marks & Spencer (C-446/03)¹⁹², che riguarda la deducibilità delle perdite in Gran Bretagna. La misura, prevista dalla normativa UK, consentiva alle società madri residenti in Gran Bretagna di compensare le perdite subite dalle proprie controllate residenti con i propri profitti. Invece, le società madri residenti non potevano compensare le perdite delle proprie controllate non residenti in UK, poiché gli utili generati dalle controllate non residenti vengono tassati dal fisco britannico solamente nella misura in cui sono stati prodotti in UK. L'azienda Marks & Spencer ha chiesto di poter dedurre le perdite delle proprie controllate con sede in Francia, Germania e Belgio, attraverso i profitti della società madre residente in Gran Bretagna. La società inglese si è rivolta alla CGUE, invocando una restrizione della libertà di stabilimento, in quanto la possibilità di dedurre le perdite con gli utili della società madre è possibile solamente per le società controllate residenti in UK. La CGUE ha adottato un approccio innovativo basato sui tre step. In primo luogo, ha valutato se la misura sulla deduzione delle perdite, valida solo per le controllate residenti, potesse costituire un ostacolo alla libertà di stabilimento di un'azienda. Successivamente ha proceduto con lo svolgimento di un'analisi comparativa ed infine ha valutato se il vantaggio fiscale, valido solo per le società residenti, si fosse basato su elementi oggettivamente rilevanti per giustificare la differenza di trattamento, rispetto alle controllate non residenti. La CGUE ha quindi deciso che, dato che le società residenti sono tassate in UK sui redditi globali e le non residenti solo sui profitti prodotti in tale Stato, lo Stato membro della società

¹⁹¹ Per la natura del trattato vigente tra Olanda e Belgio.

¹⁹² <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=57067&pageIndex=0&doclang=it&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2468431>.

madre ha agito conformemente al principio di territorialità di diritto internazionale, riconosciuto anche dal diritto europeo. Pertanto, la misura in questione non precludeva o ostacolava la libertà di stabilimento della società madre. Tuttavia, la Corte ha introdotto un'eccezione e cioè che la libertà di stabilimento viene ostacolata nel momento in cui si impedisce alla società madre residente in UK di detrarre le perdite delle controllate non residenti, quando hanno esaurito la possibilità di dedurre le perdite nel Paese della loro sede.

4.4 La discriminazione “alla rovescia”

4.4.1 Definizione e origine

La discriminazione inversa, in termini generali, è un fenomeno che prevede un trattamento migliore per individui o gruppi in minoranza o storicamente svantaggiati, rispetto a individui o gruppi in maggioranza o che hanno sempre goduto di trattamenti vantaggiosi. Detto in altri termini, avviene un'inversione della discriminazione, cioè un soggetto o un gruppo in una posizione di svantaggio passa ad una posizione di vantaggio e viceversa. La discriminazione alla rovescia, così come per quella diretta e indiretta, può verificarsi sulla base di uno o più criteri discriminanti come nazionalità, razza, sesso, orientamento religioso e altri fattori.

È possibile individuare due diverse tipologie di “*reverse discrimination*”. La prima tipologia consiste nelle cosiddette “azioni positive”, cioè regolamenti e normative emanate consapevolmente dagli ordinamenti nazionali per tutelare soggetti o gruppi in posizioni di svantaggio nella società. Un esempio sono i trattamenti favorevoli che vengono concessi alle donne, in ambito lavorativo, per garantire pari opportunità ad entrambi i sessi. In ambito lavorativo e anche in altri contesti, la donna, in passato, godeva di una situazione meno privilegiata rispetto alla figura maschile. Per ovviare a tale situazione di svantaggio, i legislatori nazionali hanno apportato dei trattamenti di favore per le donne, ovvero delle azioni positive. Dal punto di vista maschile, un trattamento privilegiato e più favorevole per una donna, può costituire una discriminazione, nel momento in cui viene dato un canale preferenziale alla figura femminile, in materia di assunzioni lavorative.

In questo esempio è evidente come la situazione iniziale si sia rovesciata, cioè come la donna sia passata da una situazione di svantaggio ad una di vantaggio, mentre la situazione della figura maschile abbia seguito il percorso inverso. Di conseguenza, gli uomini, in questo contesto, subiscono una discriminazione alla rovescia. Un altro esempio, sempre tenendo conto della posizione della figura maschile in passato più privilegiata, riguarda la possibilità di ricevere la pensione di reversibilità. Essa, infatti, era prevista solamente in favore delle vedove, e quindi delle donne, ma non era accessibile agli uomini vedovi e ciò si configura come una discriminazione inversa. La Corte EDU¹⁹³ ha risolto la questione garantendo anche ai vedovi il diritto di ottenere la pensione di reversibilità.¹⁹⁴

L'altra tipologia di discriminazione inversa riguarda gli "operatori interni". Questa discriminazione deriva dalla sovrapposizione dell'ordinamento comunitario con quello nazionale e, a differenza delle "azioni positive", non deriva dalla volontà del legislatore nazionale. In UE, la discriminazione inversa si verifica quando un Paese membro offre ai suoi cittadini, ovvero agli "operatori interni", un trattamento sfavorevole rispetto agli individui di un altro Paese, ossia agli "operatori esterni". Questo tipo di discriminazione non viene alla luce perché uno Stato membro decide di penalizzare i propri cittadini, ma deriva dal meccanismo di diritto europeo di tutela delle libertà fondamentali e cioè il divieto di imporre un trattamento meno favorevole ad un soggetto proveniente da un altro Paese membro.

Più nello specifico, gli Stati membri UE hanno adottato una serie di Trattati volti a garantire la libertà di circolazione delle merci, dei capitali, dei lavoratori, dei servizi e di stabilimento con il fine di creare, sostenere e rendere più efficiente il Mercato unico europeo. L'obiettivo è quello di rimuovere qualsiasi ostacolo alla globalizzazione europea, con l'effetto collaterale che siano più tutelati i cittadini mobili rispetto a quelli domestici. Infatti, la CGUE permette ai cittadini europei di rivolgersi alla Corte ogniqualvolta vengano limitati o non rispettati i diritti fondamentali del diritto europeo, ovvero le libertà fondamentali. E questo, per l'appunto, si traduce con una minor tutela per i cittadini stanziati in un determinato Paese, rispetto ad un cittadino che si sposta da uno Stato all'altro. La

¹⁹³La Corte Europea dei Diritti dell'Uomo.

¹⁹⁴ TRIA, *Il divieto di discriminazione tra Corte di Strasburgo e Corti interne*, 2014, p. 1 – 55.

discriminazione alla rovescia ha origine dal contrasto tra le libertà fondamentali di matrice europea e la sovranità e l'autonomia decisionale di ciascuno Stato membro. Gli Stati membri con l'adozione di una determinata misura potrebbero rischiare di favorire i propri cittadini o le proprie imprese, creando così un ostacolo all'integrazione e non rispettando i diritti di fonte europea. Di conseguenza, per evitare di garantire un trattamento meno favorevole ad un soggetto esterno rispetto ad uno interno, talvolta, uno Stato membro potrebbe offrire una misura più favorevole ai cittadini provenienti da un altro Stato membro.¹⁹⁵

I casi di "*reverse discrimination*" sono in costante crescita anche a causa del passaggio dall'approccio valutativo, da parte della CGUE, basato sul principio di non discriminazione, verso un approccio basato sulla valutazione delle limitazioni alle libertà fondamentali. La CGUE ha proibito agli Stati membri di concedere un trattamento meno favorevole ai cittadini provenienti da un altro Stato, ma non ha limitato i comportamenti più gravosi per un cittadino "domestico", in quanto non rientra nel campo applicativo del diritto europeo, poiché le libertà fondamentali non vengono ostacolate. La discriminazione inversa non viene presa in considerazione nel diritto europeo poiché si tratta di una fattispecie puramente interna, che non interferisce con i principi fondamentali europei¹⁹⁶. La CGUE, infatti, ha ribadito questa posizione nel caso Moser (C-180/83)¹⁹⁷. Il signor Moser è un cittadino tedesco da sempre residente in Germania, che ha superato un primo esame per diventare insegnante in Germania, a cui però è stato impedito di affrontare l'esame finale poiché iscritto al Partito comunista (DKP). La sua posizione politica, individuata a seguito di una verifica della autorità del Land, era in contrasto con «i doveri di fedeltà alla Costituzione dei pubblici dipendenti¹⁹⁸». Moser si è quindi rivolto alla Corte, contestando una limitazione del diritto di libertà di circolazione delle persone, poiché questa esclusione non gli avrebbe permesso di lavorare come insegnante in Germania e nemmeno in un altro Stato membro. La CGUE, per quanto riguarda la professione in Germania, ritenne che

¹⁹⁵ PERUZZO, *La discriminazione inversa alla luce della cittadinanza europea*, in Filodiritto, 2010.

¹⁹⁶ Cioè il passaggio dalla prima alla seconda fase nell'evoluzione del processo decisionale della Corte descritto nel paragrafo 4.3.

¹⁹⁷

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:61983CJ0180&from=EN>.

¹⁹⁸ Vedi nota n. 136.

il caso fosse esterno alle competenze di diritto europeo in quanto non limitava le libertà fondamentali europee, poiché riferito ad una fattispecie puramente interna. Per quanto riguarda la limitazione a lavorare come insegnante in un altro Paese membro, la Corte non vi fosse un nesso sufficiente per rientrare nelle fattispecie di competenza diritto comunitario. Tuttavia, se Moser avesse fatto ricorso per la decisione stabilita da un tribunale italiano, oppure se un italiano si fosse trovato in Germania nella medesima situazione di Moser, la Corte verosimilmente si sarebbe espressa in modo diverso, poiché i convenuti sarebbero stati tutelati in virtù del trattato sulla libera circolazione dei lavoratori. In questo caso la discriminazione inversa è evidente, poiché un italiano, ad esempio, avrebbe potuto beneficiare di un trattamento più vantaggioso rispetto a Moser in Germania. Nel caso *Flemish (C-212/06)*¹⁹⁹, riguardante l'esclusione da una assicurazione speciale dei cittadini belgi che sono stati sempre residenti in Belgio, la Corte ha ribadito quanto espresso nel caso Moser e cioè che non è possibile estendere l'applicazione dei principi dei Trattati europei in situazioni puramente interne, che non riscontrano alcun collegamento con il diritto europeo.

4.4.2 La discriminazione inversa nei regimi fiscali

La maggior parte dei regimi fiscali presi in esame nei precedenti capitoli prevede, tra i propri requisiti d'accesso, la non residenza fiscale per un certo numero di anni. Per esempio, per poter beneficiare del Decreto Crescita, è necessario non essere stati residenti in Italia nei due anni precedenti all'arrivo. Di conseguenza, un non residente può ottenere dei vantaggi fiscali rispetto ad un soggetto già residente nel Paese. Perciò, un non residente riceve un trattamento più favorevole rispetto ad un residente, e questa fattispecie fa sì che si configuri un caso di discriminazione inversa. La CGUE in questo caso non riesce a tutelare il soggetto residente, perché non si verifica alcuna discriminazione diretta o indiretta, in quanto trattasi di una situazione puramente interna e perciò tale caso rientra nella sfera delle *reverse discriminations*. Infatti, i regimi fiscali vengono "prodotti" dalle politiche fiscali di ciascuno Stato e la loro *ratio* è quella di attirare

¹⁹⁹

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62006CJ0212&from=EN>.

persone e capitali provenienti dall'estero e compensare la minor partecipazione in materia di imposte dirette con un effetto *spill over*, cioè incrementando il gettito statale con altre imposte, come per esempio l'IVA²⁰⁰. A questo punto, un contribuente residente in Italia, potrebbe rivolgersi alla giustizia italiana, reclamando un trattamento sfavorevole rispetto ad un non residente, che beneficia del regime fiscale, a parità di redditi conseguiti. Tuttavia, i regimi, prendendo come esempio l'Italia, appaiono coerenti e rispettosi dei principi di uguaglianza (art. 3) e di capacità contributiva (art. 53).²⁰¹ Infatti, un soggetto residente e un non residente, generalmente, non possono essere in una situazione comparabile e anche se il beneficiario del regime diventa residente in Italia, la sua posizione risulta differente rispetto ad un soggetto domestico e perciò viene tassato in maniera diversa. Difatti, i redditi percepiti dal non residente, senza l'attrazione dei benefici derivanti dal regime per neo-residenti o dal Decreto Crescita, sarebbero molto probabilmente rimasti al di fuori della sfera impositiva italiana. Detto in altri termini, i regimi fiscali hanno la capacità di attirare a tassazione in Italia redditi che non possiedono alcun collegamento con il territorio italiano²⁰². In virtù di questo presupposto, la situazione tra residente in Italia e beneficiaria del regime non appare comparabile ma, secondo la *ratio* dei regimi, lo diventa al termine della durata del regime e cioè dopo 15 anni, sia per quanto riguarda il Decreto Crescita che il regime per neo-residenti. Tuttavia, questo ragionamento appare un po' forzato per i soggetti con elevata mobilità, come per esempio i calciatori o gli allenatori. Ad esempio, Antonio Conte, attuale allenatore dell'Inter, ha potuto beneficiare del Decreto Crescita, in quanto non residente fiscale in Italia nei due anni precedenti al trasferimento²⁰³. Nella sua carriera, sia da calciatore che da allenatore, Conte è sempre rimasto in Italia, tranne una parentesi biennale in Inghilterra come *manager* del

²⁰⁰ STEVANATO, *Il regime fiscale dei "neo-residenti" come agevolazione selettiva in conflitto con i principi costituzionali e le regole europee*, in *Novità Fiscali*, VII, 2020, p. 435 – 442.

²⁰¹ MANZITTI, *Le agevolazioni fiscali ai "neo-residenti" tra il principio di uguaglianza e quello di capacità contributiva*, in *Novità Fiscali*, III, 2020, p. 126 – 132.

²⁰² STEVANATO, *Il regime fiscale dei "neo-residenti" come agevolazione selettiva in conflitto con i principi costituzionali e le regole europee*, in *Novità Fiscali*, VII, 2020, p. 435 – 442.

²⁰³ Si veda il paragrafo 1.4.3.

Chelsea²⁰⁴. Data la forte connessione con l'Italia e l'elevata mobilità degli sportivi professionisti, è probabile che il tecnico interista sarebbe rientrato in Italia anche senza i benefici offerti dal regime fiscale. Pertanto, i suoi redditi difficilmente si configurano come redditi che probabilmente non sarebbero mai rientrati nella sfera impositiva italiana. A questo punto, proprio per l'elevata mobilità, la situazione di Conte non appare così distante da un allenatore con lo stesso stipendio, che ha sempre allenato in Italia e appare ancora più forzato e contraddittorio che la situazione fiscale di Conte diventi comparabile a quella di un residente in Italia dopo 15 anni, ovvero al termine degli effetti del Decreto Crescita. L'esempio di Conte, cioè di un soggetto con cittadinanza italiana, può essere esteso anche a soggetti non residenti di nazionalità straniera. Prendiamo come altro esempio De Ligt, calciatore olandese acquistato dalla Juventus. Rispetto a Conte, De Ligt presenta un collegamento con lo Stato italiano meno evidente, però i benefici del Decreto Crescita appaiono tuttavia troppo "agevolativi" per soggetti con elevata mobilità. In ogni stagione calcistica ci sono due finestre di calciomercato, in cui un calciatore ha la possibilità di accordarsi con un nuovo club e di conseguenza spostare la propria residenza fiscale. Un calciatore, anche se raramente accade, può potenzialmente cambiare squadra ogni 6 mesi e di conseguenza appare scontato che, attraverso una pianificazione fiscale, possa agevolmente spostarsi da un club ad un altro per conseguire l'accesso ai vari regimi fiscali europei. Perciò, vi è discriminazione inversa evidente nei confronti di un calciatore fedele alla propria squadra, ma è ancora più rilevante nei confronti di un lavoratore, che presenta maggiori difficoltà nello spostare la propria residenza fiscale, sia a causa della scarsa mobilità derivante dalla sua professione sia per le risorse economiche necessarie ad effettuare i vari trasferimenti di residenza.

Un altro effetto di discriminazione alla rovescia, causato dall'applicazione dei regimi fiscali, riguarda la limitazione del mercato interno. Finora, si è analizzato come un regime fiscale possa mettere una persona fisica residente in una posizione fiscale meno favorevole rispetto ad un individuo non residente. Questo ragionamento può essere esteso anche in ottica più ampia, ossia che il mercato verso l'estero diventa più favorevole rispetto al mercato interno. Infatti, a parità di

²⁰⁴ Fonte: <https://www.transfermarkt.it/antonio-conte/profil/trainer/3517>.

stipendio netto, una società calcistica, come sostituta d'imposta del calciatore, preferirà, dal punto di vista economico, effettuare un acquisto dall'estero in modo tale da poter beneficiare degli sgravi fiscali previsti per le persone fisiche non residenti. Quindi, ne consegue che il mercato interno potrebbe subire delle limitazioni a discapito del mercato transfrontaliero. A livello calcistico, si traduce con maggiori acquisti di calciatori provenienti da campionati esteri piuttosto che compravendite tra squadre di Serie A. Questo significa che, per questioni economiche, si potrebbe favorire l'acquisto e lo sviluppo di giovani calciatori stranieri, dato che costituiscono la maggior parte dei non residenti²⁰⁵, piuttosto che di giovani italiani.

Senza considerare la nazionalità del soggetto, in un contesto più ampio e generale, si potrebbe ipotizzare che la Juventus, ad esempio, sia alla ricerca di un attaccante di livello a cui può offrire un contratto di 5 milioni netti a stagione. Le opzioni sono tra un calciatore militante in un campionato estero e un attaccante che gioca in Serie A da molti anni. A parità di ingaggio netto, e anche di valore tecnico apportato dal calciatore, la Juventus preferirà, per risparmiare sullo stipendio lordo²⁰⁶, il calciatore proveniente dal campionato straniero e quindi soggetto non residente. In primo luogo, si verifica una discriminazione inversa ai danni dell'attaccante già in Italia da molti anni, poiché trattato meno favorevolmente rispetto al calciatore del campionato estero, ma si configura anche una discriminazione alla rovescia nei confronti del mercato interno, il quale inevitabilmente si pone in una posizione meno vantaggiosa rispetto al mercato con l'estero. Detto in altri termini, la discriminazione inversa causata dai regimi fiscali penalizza la circolazione di persone e capitali all'interno di uno Stato membro e questo si configura come un effetto collaterale della creazione di un Mercato unico europeo, dove vengono abbattute le barriere economiche tra Stati membri ma non quelle presenti all'interno di un Paese.

²⁰⁵ Infatti, i non residenti sono per maggior parte soggetti di cittadinanza straniera e in più piccola parte soggetti italiani residenti all'estero.

²⁰⁶ Infatti, un reddito di 5 milioni, in Italia, corrisponde ad uno stipendio lordo di 8.75 milioni con tassazione ordinaria e di 7.6 milioni con i benefici del Decreto Crescita. Con la conseguenza che un non calciatore non residente fa risparmiare circa 1.15 milioni di euro. I calcoli sono gli stessi relativi a Godin. Si veda Tabella 3.

4.4.3 Le possibili soluzioni contro la discriminazione alla rovescia

Nei capitoli precedenti si è visto come la CGUE abolisca e contrasti le forme di discriminazione diretta e indiretta. Per quanto riguarda i casi di *reverse discrimination*, la Corte non interviene, in quanto molto spesso non è possibile stabilire un nesso causale con le libertà fondamentali dei Trattati e perciò ribadisce una competenza giurisdizionale nazionale per tali fattispecie. Quindi, ne consegue che i soggetti con maggiore mobilità possono invocare i principi dei Trattati, e quindi sono tutelati dalla CGUE, cosa che gli individui “statici” non possono fare. In altre parole, i soggetti che vengono tutelati dal diritto comunitario sono quelli che si spostano da uno Stato membro all'altro e poi vi risiedono. Quindi, una possibile soluzione potrebbe essere quella di utilizzare la cittadinanza europea come criterio di collegamento per poter ottenere tutele da parte del diritto comunitario. Detto in altri termini, con questa soluzione, una fattispecie rientra nella competenza della CGUE, se un soggetto si muove tra Stati membri oppure risiede in uno Stato membro e ciò significa estendere la tutela anche ai soggetti “domestici”.

Un'altra possibile soluzione è stata fornita da alcune Corti Costituzionali ed è costituita da una sanzione, nel momento in cui si viene a configurare una fattispecie di discriminazione alla rovescia. Questa ipotesi comporterebbe un disincentivo a favorire i cittadini di altri Paesi membri, ma solamente se l'entità e le modalità delle sanzioni definite a livello nazionale fossero uniformi all'interno dell'UE.

In materia di imposte dirette, per limitare le fattispecie di discriminazione inversa, gli Stati membri potrebbero imporre, uniformemente, ulteriori requisiti di accesso ai regimi. Ad esempio, garantire i vantaggi fiscali derivanti dai regimi ai soli soggetti con bassa mobilità, escludendo quindi sportivi professionisti, artisti o altri soggetti che, per la loro professione, hanno la possibilità di spostare frequentemente la loro residenza fiscale. Un'altra soluzione per limitare i vantaggi dalla fruizione di regimi fiscali potrebbe essere quella di imporre dei limiti quantitativi all'utilizzo di tali regimi. Per esempio, Cristiano Ronaldo nella sua carriera da calciatore, come analizzato nei precedenti capitoli, ha potuto beneficiare del regime dei *res non-dom* in Inghilterra al Manchester United, della *Lay Beckham* in Spagna al Real Madrid ed infine del regime neo-residenti alla

Juventus in Italia. Il portoghese ha quindi ricevuto in tutti i suoi trasferimenti un trattamento fiscale favorevole rispetto ai residenti inglesi, spagnoli e italiani e perciò si è verificata, in tutti e tre i casi, una fattispecie di discriminazione alla rovescia. Potenzialmente, Ronaldo potrebbe spostare continuamente la residenza fiscale ed ottenere un accesso illimitato ai diversi regimi fiscali di Stati membri²⁰⁷. Di conseguenza, limitare il numero di accessi a regimi fiscali in un determinato periodo di tempo²⁰⁸, permettendo comunque l'ingresso dell'individuo con tassazione ordinaria, garantirebbe una riduzione delle discriminazioni inverse.

²⁰⁷ A tal proposito, è importante dire che oltre ai soggetti con elevata mobilità è necessario che i soggetti abbiano anche redditi elevati. In quanto, molto spesso, i regimi richiedono requisiti d'accesso onerosi (come ad esempio l'acquisto di un immobile o il pagamento di un'imposta fissa di 100mila euro), che quindi escludono gli individui con redditi più bassi.

²⁰⁸ Per esempio, definendo l'accesso per al massimo due regimi fiscali in un periodo di 15 anni.

Conclusioni

Il presente lavoro ha cercato di illustrare le novità fiscali italiane, ovvero l'introduzione dei regimi "Decreto Crescita" e "neo-residenti". Essi si configurano come strumenti in grado di attrarre in Italia persone, capitali e risorse. È stato molto interessante analizzare e vedere l'impatto dei benefici fiscali di tali regimi all'interno dell'ambito calcistico. Il Decreto Crescita è risultato essere quello maggiormente sfruttato dai *clubs* italiani, mentre il regime per neo-residenti è risultato essere un regime accessibile a un numero più ristretto di persone. Infatti, il regime per neo-residenti è stato sfruttato da Ronaldo, per via dei suoi ingenti redditi di fonte estera, mentre un calciatore con guadagni costituiti in prevalenza dallo stipendio del *club* è risultato essere più propenso a sfruttare i vantaggi del Decreto Crescita. Successivamente, con l'analisi di altri regimi fiscali in Europa è emerso che la *ratio* comune è quella di attrarre capitali e risorse provenienti da altri Paesi e che tale obiettivo è in linea con la politica macroeconomica europea, ossia favorire la circolazione di persone, capitali, merci e servizi per la creazione di un Mercato unico europeo. Analizzando tali politiche fiscali, è emerso un problema e cioè che i regimi fiscali garantiscono un miglior trattamento fiscale a persone provenienti da un altro Stato. Tale problema si configura come una discriminazione, che risulta essere differente rispetto a quelle di anni precedenti. Infatti, la situazione si è sostanzialmente ribaltata, poiché in passato i soggetti domestici godevano di trattamenti di maggior favore rispetto a individui "esterni" al Paese. Per questo motivo, questa nuova tipologia di discriminazione viene definita "inversa" o "alla rovescia". Si è infine illustrato come la Corte di Giustizia dell'Unione europea tuteli solamente le forme di discriminazione diretta e indiretta ma non le forme di discriminazione alla rovescia. Si è analizzato che le analisi dei casi della CGUE vengono effettuate sulla base del principio di non discriminazione e sul fatto che non possono essere ostacolate le libertà di circolazione di merci, capitali, risorse e servizi. Secondo me, è ingiusto che i calciatori professionisti e in generale i soggetti con alta mobilità possano accedere ai regimi fiscali creati per attrarre non residenti. Perché essi sono soggetti in grado di essere maggiormente tutelati dalla CGUE, per il fatto che soggetti altamente mobili hanno la possibilità di invocare i Trattati sulle libertà di

circolazione, invece soggetti “statici” non ne hanno la possibilità e perciò sono tutelati in misura minore dalla CGUE. A mio avviso, quindi, andrebbero rivisti i presupposti d’accesso ai regimi fiscali per non residenti. Infatti, i soggetti con professione ad alta mobilità (come ad esempio calciatori e artisti) dovrebbero essere esclusi dai benefici fiscali, a meno che il trasferimento non comporti un effetto rilevante all’economia del Paese. Cioè, ad esempio, se un calciatore di fama mondiale andasse a giocare in un campionato di minor blasone. Perciò, i regimi dovrebbero effettuare una distinzione, oltre che tra residenti e non residenti, anche tra soggetti che hanno maggiori possibilità di trasferire la residenza, per via della professione, e soggetti che invece hanno minori possibilità, privilegiando quest’ultimi. Allo stesso modo, la CGUE dovrebbe ampliare il suo approccio e tutelare maggiormente i soggetti “statici”, che non hanno la possibilità di far valere i diritti dei Trattati, in quanto non si muovono da un Paese all’altro. Perciò, la CGUE dovrebbe modificare ulteriormente il suo approccio e tutelare il cittadino europeo, indipendente dal fatto che si trasferisca da uno Stato ad un altro.

Bibliografia

AFC, <https://www.estv.admin.ch/estv/it/home.html>.

AGENZIA DELLE ENTRATE, <https://www.agenziaentrate.gov.it/>.

AGENCIA ESTATAL BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO, <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2005-9875>.

ANDREOLLI, BUSANI, *Così Ronaldo risparmierà con il Fisco grazie al forfait di 100mila euro*, in *Il Sole 24 ore*, 2018.

ARCHETTI, *Il principio di non discriminazione nel diritto tributario comunitario, in Obbligazioni e Contratti*, III, 2010, p. 211 – 224.

BACCAGLINI, *Analisi comparata del regime globalista svizzero e neo-residente italiano*, in *Novità Fiscali*, X, 2018, p. 444 - 457.

BAMMENS, *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*, Volume 24 in the Doctoral Series, 2013.

BDO, *Pct. tax regime*, in *Tax and Vat*, 2020.

CASCINO, *Cristiano Ronaldo: quanto guadagna, quanto vale e patrimonio*, in *Stadiosport.it*, 2020.

CONI, <https://www.coni.it/it/coni.html>.

CORDEIRO GUERRA, *La tassazione dei calciatori in Spagna, Germania, Regno Unito ed Italia: un'analisi comparata*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale* 1/2016, Wolters Kluwer Italia.

DELOITTE, *Moving to Ireland Tax guide*, 2019.

DOCUMENTAZIONE ECONOMICA E FINANZIARIA, <https://def.finanze.it/>.

ELPHICK, *How athletes will be affected by the UK's changes to "non-dom" tax rules*, in *Law in Sport*, 2016, <https://www.lawinsport.com/topics/item/how-athletes-will-be-affected-by-the-uk-s-changes-to-non-dom-tax-rules>.

EUROPA, <https://europa.eu/>.

EUR-LEX, <https://eur-lex.europa.eu/>.

FIGC, <https://www.figc.it/it/home/>.

FIGC, *Report Calcio*, 2019.

FORBES, <https://www.forbes.com/profile/cristiano-ronaldo/#48f5e170565d>.

FALASCA, *Il lavoro-subordinato dello sportivo*, "Lavoro & Impresa", 2018, disponibile in: <http://www.lavoroeimpresa.eu/il-lavoro-subordinato-dello-sportivo/>.

FRATTAROLO, *Il rapporto di lavoro sportivo professionistico*, in *Il nuovo diritto sportivo*, 2015.

GOVERNO ITALIANO, <http://www.governo.it/>.

GOV.UK, <https://www.gov.uk/tax-foreign-income/non-domiciled-residents>.

GRAETZ, WARREN, *Income Tax Discrimination: Still Stuck in the Labyrinth of Impossibility*, in *The Yale Law Journal*, 2011, p. 1120 - 1167

HILLS, *What's Cristiano Ronaldo's net worth? Here's how much the footballer earns*, in *London Evening Standard*, 2020.

KPMG, <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2011/12/spain-income-tax.html>.

KURZAJ, *What about Neymar's French tax situation?*, in *Linkedin*, 2017.

LONGO A., MAZZEI L., *E' l'Italia il nuovo Eldorado fiscale per gli sportivi professionisti?*, in *Diritto 24, Il Sole 24 ore*, 2019.

MACCHI, *Imposizione secondo il dispendio: aggiornamento della prassi ticinese alla luce della Circolare AFC n. 44*, in *Novità Fiscali*, IV, 2019, p. 173 – 174.

MANZITTI, *Le agevolazioni fiscali ai "neo-residenti" tra il principio di eguaglianza e quello di capacità contributiva*, in *Novità Fiscali*, III, 2020, p. 126 – 132.

MASON, KNOLL, *What is tax discrimination?*, in *The Yale Law Journal*, 2012, p. 1017 – 1116.

MASSAROTTO S., ALTOMARE M., *Il calcio professionistico e il regime speciale degli impatriati: punti fermi e questioni problematiche*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2019.

MASTELLONE AVV., CORDEIRO GUERRA & ASSOCIATI, *Residenza fiscale e tassazione dei calciatori professionisti: l'incidenza del regime impositivo sulla circolazione tra club europei*, atti del convegno (Milano 2017).

MIGLIORINI, *Principato di monaco: guida alla tassazione*, in *Fiscomania.com*, 2019.

MIGLIORINI, *Sportivi impatriati in Italia con tassazione privilegiata*, in *Fiscomania.com*, 2019.

MIGLIORINI, *Sportivi Professionisti: la Tassazione del Reddito*, in *Fiscomania.com*, 2019.

MORENO, LÓPEZ, *Brain drain tax vs. brain gain benefits: general thoughts from a Spanish perspective*, Annals FLB - Belgrade Law Review, Year LXVII, 2019, No. 4.

NICOLELLA, *La legge 23 marzo 1981, n. 91 sul professionismo sportivo*, in Altalex, 2011.

Nuovo statuto FIGC, in Rivista di diritto ed economia dello sport, Vol. III, Fasc. 1, 2007.

OFFICE OF THE COMMISSIONER FOR REVENUE, <https://cfr.gov.mt/>.

PALMITESSA, *I regimi speciali per "lavoratori impatriati" e "neo-residenti", tra forme di competizione fiscale e vincoli europei in materia di concorrenza*, in Novità Fiscali, VIII, 2020, p. 522 – 529.

PARLAMENTO EUROPEO, <https://www.europarl.europa.eu/>.

PESSINA C., PESSINA A., *Paperoni esteri benvenuti in Italia*, in Novità Fiscali, 2017, V, p. 144-150.

PERUZZO, *La discriminazione inversa alla luce della cittadinanza europea*, in Filodiritto, 2010.

Presupposto, soggetti passivi e determinazione della base imponibile IRPEF, Giappichelli, cap. XX, s.d., in: <https://www.giappichelli.it/media/catalog/product/excerpt/9788892119598.pdf>.

PWC, <https://taxsummaries.pwc.com/>.

REDAZIONE, *Gli allenatori più pagati al mondo, Conte al secondo posto*, in Calcio e Finanza, 2020.

Redazione, *Ibra al Milan, ecco quanto guadagnerà lo svedese*, in Calcio e Finanza, 2019.

REDAZIONE, *Inter, effetto Lukaku: sale il costo della rosa*, in Calcio e Finanza, 2019.

REDAZIONE, *Juventus, l'impatto del mercato sul bilancio 2020*, in Calcio e Finanza, 2019.

REDAZIONE, *Mario Balotelli al Brescia, le cifre dell'operazione*, in Calcio e Finanza, 2019.

REDAZIONE, *Matteo Darmian è un nuovo giocatore del Parma: le cifre*, in Calcio e Finanza, 2019.

REDAZIONE, *Milan, scende il costo della rosa ma resta il nodo ricavi*, in Calcio e Finanza, 2019.

REDAZIONE, *Napoli, rinforzi e conti in equilibrio sul mercato*, in Calcio e Finanza, 2019.

REDAZIONE, *Roma, costi in salita: cessioni per riequilibrare i conti*, in Calcio e Finanza, 2019.

REDAZIONE, *Ronaldo pronto a diventare il terzo atleta da un miliardo*, in Calcio e Finanza, 2020.

REDAZIONE, *Serie A, crescono gli stipendi: ecco i 30 giocatori più pagati*, in Calcio e Finanza, 2019.

REDAZIONE, *Stipendi allenatori, Conte stacca Sarri e Ancelotti*, in Calcio e Finanza, 2019.

REDAZIONE ECONOMIA, *Luca Toni e la tassa non pagata in Germania. Lui: sono innocente*, in Corriere della Sera, 2015.

RIGOZZI, *Imposizione secondo il dispendio: il compromesso del Consiglio federale*, in *Novità Fiscali*, X, 2011, p. 6 – 11.

SARTORI, *From Madrid to Turin: Ronaldo economics*, KPMG, 2018.

SASSU, *La tassazione forfettaria degli HNWI neo-residenti in Italia*, in *Novità Fiscali*, 2018, X, p. 422-433.

SCHIAVONE, *Il resident non domiciled inglese. Aspetti teorici, profili critici e soluzioni operative nel contesto pre- e post Brexit*, in *Novità Fiscali*, III, 2019, p. 129-134.

SPAZIANTE, *Ronaldo e il fisco: come la “Norma CR7” può attrarre altri grandi campioni*, in Calcio e Finanza, 2018.

STEVANATO, *Il regime fiscale dei “neo-residenti” come agevolazione selettiva in conflitto con i principi costituzionali e le regole europee*, in *Novità Fiscali*, VII, 2020, p. 435 – 442.

TALENTURE FIDUCIARIA SA, *Imposizione globale*, in <http://talenture.swiss/imposizione.html>.

TANZI, *A description of the residence programs in Portugal, Malta and Italy. The role of (multi) family offices in the relocation of the applicants*, in *Novità Fiscali*, 2019, VII-VIII, p. 352-356.

TAVECCHIO A., CALCAGNO M., *Il regime impositivo dei cd. “neo residenti”*, in *Novità Fiscali*, 2017, IV, p. 113-115.

TRIA, *Il divieto di discriminazione tra Corte di Strasburgo e Corti interne*, 2014, p. 1 – 55.

TRANSFERMRKT, <https://www.transfermarkt.it/>.

TRAMACERE, *Milan, il Decreto Crescita e le agevolazioni fiscali per il colpo Ibra: il contratto non basta*, in Calciomercato.com, 2019.

VILLANI, *Agevolazioni fiscali per attrarre risorse umane in Italia*, in Altalex, 2019.

VILLANI, *L'Italia è il nuovo paradiso fiscale degli sportivi professionisti?*, in IPSOA Quotidiano, Wolters Kluwer, 2019.

VILLANI, *Maxi benefici fiscali per i calciatori professionisti che si trasferiscono in Italia*, in Commercialista Telematico, 2019.

WOJTYŁA, *Reverse discrimination – how fundamental rights might be changed without notice*, in Sciendo, VI, 2019, p. 84 – 92.